

بوعقوب عبد الكريم  
أستاذ مادة المحاسبة

# المحاسبة التحليلية

الطبعة السادسة .

ديوان المطبوعات الجامعية

الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر

الكتب الصادرة عن ديوان المطبوعات الجامعية لنفس المؤلف:

• أصول المحاسبة العامة      ماي 2008

© ديوان المطبوعات الجامعية: 2015-09

رقم النشر: 4.01.4186

رقم ر.د.م.ك (ISBN): 978.9961.0.0747.1

رقم الإيداع القانوني: 2004-1808

## الإهداء

إلى الوالدين الكريمين



# بسم الله الرحمن الرحيم

## مقدمة

تعتبر المحاسبة التحليلية فرعاً من فروع علوم التسيير، ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي، حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة لتوجه التسيير إلى نمو مراكز الربح، ولكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية، يتوجب على المسير الامام الكافي بالمواضيع المالية والاقتصادية في التنظيم.

ولقد أعد هذا الكتاب ليستخدم ككتاب دراسي الذي يتلائم مع البرامج التدريسية في مختلف الجامعات والمعاهد ومراكز التدريب والثانويات.

وينقسم هذا الكتاب إلى قسمين فيغطي القسم الأول المؤسسة والتكاليف ويشمل على ستة فصول، الفصل الأول يلقي الضوء على موضوع المحاسبة التحليلية وظهورها وتعريفها وأوجه الاختلاف بينها وبين المحاسبة العامة، أما الفصل الثاني فيعرف المؤسسة ونظمها وعناصر التكاليف كما يتناول الفصل الثالث والرابع والخامس، تحليل الكلفات الحقيقية وتوزيعها وتصنيفها، وتقييم حركة المخزون وتوزيع التكاليف الغير المباشرة بين الأقسام المتجانسة، أما الفصل السادس فخصص للمشاكل المتعلقة بكلفة الانتاج.

ويبحث القسم الثاني في دراسة التكاليف الاقتصادية ويشمل على خمسة فصول.

وقد تناول الفصل الأول هيكلية التكاليف وأهمية الفصل بين عناصرها.

وقد خصص الفصل الثاني إلى حساب النتيجة التحليلية بالتكلفة المتغيرة البسيطة، والمتزايدة Direct costing ، أما الفصل الثالث فيتناول التكلفة الحدية وفائدة حسابها والعلاقة بين كلفة الانتاج وكميته.

أما الفصل الرابع فيتعرض لتحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني ومقارنتها مع التكاليف الحقيقية.

وقد خصص الفصل الخامس للتكاليف المعيارية (النمطية) ومعايير القياس مع تحديد الانحرافات.

وفي الختام مجموعة تعاريف غير محلولة.

وأخيرا ، فانني أسأل الله تعالى أن يجعل عملنا في اخراج هذا الكتاب خالصا لوجهه الكريم وأن ينفع به الأمة.

والحمد لله أولا وأخرا.

**المؤلف.**

**بويعقوب عبد الكريم**

# **القسم الأول**

## **المؤسسة والتكاليف**

- الفصل الأول :** (1) - دراسة تمهيدية.
- الفصل الثاني :** (2) - المؤسسة وعناصر التكاليف
- الفصل الثالث :** (3) - تحليل الكلفات الحقيقية.
- الفصل الرابع :** (4) - محاسبة المواد.
- الفصل الخامس :** (5) - توزيع التكاليف الغير المباشرة بين الأقسام المتجانسة.
- الفصل السادس :** (6) - المشاكل المتعلقة بكلفة الانتاج.





# الفصل الأول

- 1 - 1 - موضوع المحاسبة التحليلية.
- 1 - 2 - ظهور المحاسبة التحليلية.
- 1 - 3 - المحاسبة التحليلية ومجموعة التعاريف.
- 1 - 4 - أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والتحليلية.



## 1 - 1 - موضوع المحاسبة التحليلية:

إن التسيير الاقتصادي والمالي الجيد، يستلزم على المؤسسة دراسة المحيط الاقتصادي، ومعرفة التقدم التكنولوجي، وقد ترتب على هذا التطور تحديد أهداف جديدة للمحاسبة التحليلية تختلف اختلافا بينا عن الأهداف التقليدية للمحاسبة العامة.

ليس هناك معنى للمحاسبة لغة ومحتوى إذا لم تساهم المعلومات المستنتجة منها في حل مشكلات المؤسسة، التي تهدف إلى تخفيض التكاليف، ورفع المردودية والتحسين الدائم لنوعية المنتجات وتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل التصنيع والقدرة على التنافس، ودراسة الشروط الداخلية لسير المؤسسة التي تتمثل في التنظيم والرقابة وتحليل البيانات الحسابية، إذ أنها عادة لا تمثل مقياسا ثابتا للقيمة، فيمكن أن يؤدي التحليل إلى نتائج خاطئة، وتعطى مهنة المحاسبة اعتبارا دائما لتحسينات طرق القياس والتقارير، مع الأخذ بعين الاعتبار التقلبات الاقتصادية، وبهذا يمكن في الوقت المناسب اتخاذ القرارات التي تبعد كل أشكال الاستهلاك الغير المفيد.

## 1 - 2 - ظهور المحاسبة التحليلية:

يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى :

### ( 1 ) - المحاسبة التحليلية التقليدية:

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية،

أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج .

### **(ب) - المحاسبة التحليلية المعاصرة:**

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية، بدأت بعد 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها - تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في اعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.

تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي .

### **1 - 3 - تعريف المحاسبة التحليلية:**

تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة، وذلك من أجل :

- \* معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.
- \* تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الانتاج المختلفة.
- \* البحث عن نتيجة كل جدع من النشاط على حدى (نتيجة تحليلية).
- \* إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
- \* تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة.
- شرح النتائج وتحليلها، وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها.
- \* مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) للتكاليف المعيارية (النمطية) وتحليل الفروق (الانحرافات)، واعداد الموازنات التقديرية.
- \* السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات.

وفيما يلي :

مجموعة من التعاريف التي وردت في كتابات الباحثين (1).

## التعريف الأول :

«إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تعد الادارة بتكلفة انتاج، أو بيع الوحدات من الانتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير».

## التعريف الثاني :

«محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل، والتحليل، والتحديد، وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، والقطاعات والأقسام والعمليات، ووحدات الانتاج وخطوطها ومناطق البيع».

---

(1) - د/محمد خليل : التكاليف في الوحدات الصناعية. ص 23.

## التعريف الثالث:

«ان محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والادارية. وهي أداة هادفة فكل اجراء من اجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الادارة. فهي تعمل على مد الادارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الاشراف علي تنفيذ المهام. كما أنها ضرورية كأداة ادارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها ادارة المشروع يوما بعد يوم».

## التعريف الرابع:

«تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الاجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ، وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولي اهتمامها بنواحي نشاط صغير الحجم كوحداث الانتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة، بينما تولي الثانية اهتمامها بالقوائم المالية الاجمالية للمشروع كوحدة».

## 4 - 1 - أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية:

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	اجبارية	اختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
التوجه	متوجهة نحو الخارج	متوجهة نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والاجمالية	تحليلية مفصلة
المستفيدون	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة، رسمية، قاطعة	سريعة، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر والمستقبل

### مجال تطبيق المحاسبة التحليلية:

تطبق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية والتجارية والزراعية وقطاع الخدمات.





# الفصل الثاني

## المؤسسة وعناصر التكاليف

- 2 - 1 - تعريف المؤسسة.
- 2 - 2 - نظام المؤسسة.
- 2 - 3 - وظائف المؤسسة.
- 2 - 4 - التصنيف الوظيفي لمراكز التحليل.
- 2 - 5 - تعريف التكلفة.
- 2 - 6 - جدول الاستغلال الوظيفي
- \* تعاريف محلولة.



## (2) - المؤسسة وعناصر التكاليف

### 1.2- تعريف المؤسسة:

تعرف المؤسسة عادة في كتب التسيير بصفة بسيطة كمجموعة من الموارد البشرية والمادية والمالية، ولكن هذا التعريف التقليدي غير كافى فلقد أدخل علماء حديثون عنصرا آخر يهتم الموارد المعلوماتية، ويبقى هذا التعريف مرتبط بالتعريف الاقتصادي الكلاسيكي للمؤسسة الذي يدور حول العناصر الأساسية وهي رأس المال، اليد العاملة، والموارد الطبيعية، أصبحت المؤسسة حاليا ليس إلا مجموعة من الموارد، بل مجموعة منظمة ومهيكله تخضع لمنطق دقيق ولقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية، ومن هذا المنطلق تصبح المؤسسة كيف ما كانت صناعية، تجارية خدمات ....

مجموعة من الموارد ولكن مجموعة منظمة ومهيكله تخضع لأهداف دقيقة وتسير على أساس طريقة معينة من التسيير.

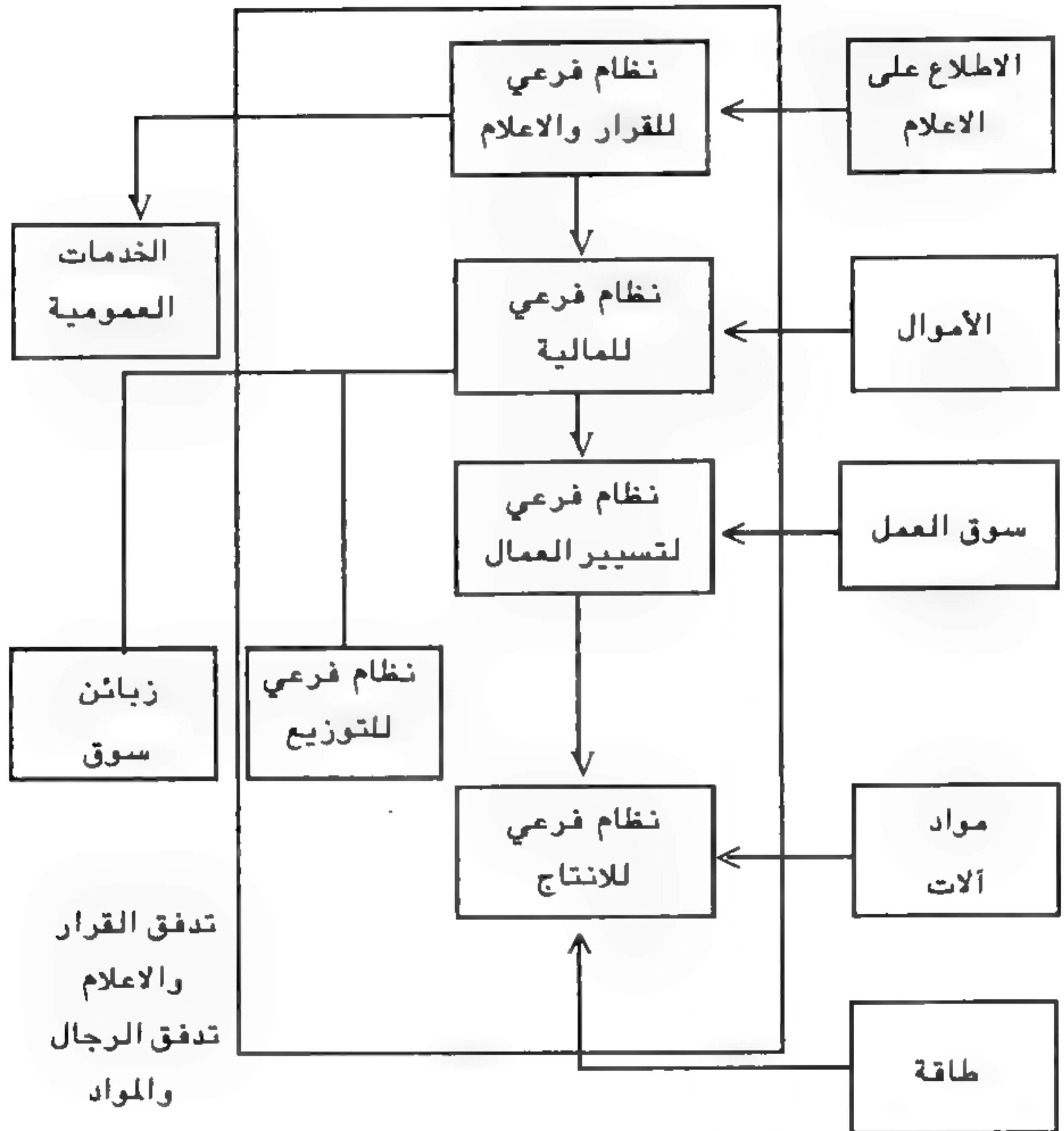
إن التنظيم كما بينه العالم Alfred Marshall عنصرا أساسيا من عناصر الانتاج، وكما بينه كذلك H.Fayol من الناحية التسييرية في بداية هذا القرن، تبين الدراسات الحالية أن المؤسسة أصبحت مجموعة شبكات مرتبطة بالعناصر الداخلية والخارجية، وللقيام بالتسيير المحكم يجب على المؤسسة أن تتعرف على مدى تدخل كل عنصر من عناصر الانتاج، وتنظم قواعد تسييرها على أساس المعرفة الدقيقة لمساهمة هذه العناصر في تكلفة الوحدة المنتجة، وعلى هذا الأساس تعتبر المحاسبة التحليلية أداة أساسية للتسيير العلمي للمؤسسة، بعدما كانت مجرد محاسبة تكاليف في بداية القرن تهتم خاصة بالحسابات، تطورت

فأصبحت محاسبة تحليلية تهتم بإبراز ومعرفة مراكز التكلفة لتوجه التسيير إلى نمو مراكز الربح، حيث أن معرفة مراكز التكلفة تهدف إلى تقوية المردودية التي أصبحت ضرورة ممكنة في أن واحد بواسطة المحاسبة التحليلية التي تكون حاليا فرعا من فروع علوم التسيير.

## 2.2 - نظام المؤسسة:

بعد بروز نظرية النظم L.Von BERTA LANFFY ، واستعمالها من طرف علماء التسيير في بداية الستينات أصبحت المؤسسة تعتبر نظاما شاملا متعاضد الأجزاء تربطه علاقات أصبحت دراستها تكون موضوع بحث وعلم التسيير، فتطورت الدراسات على هذا المنهج وكونت جوانب المؤسسة نظاما خاصا من ناحية المناهج والعلماء (1) *Système de gestion*، نظام الانتاج ، نظام الاعلام وباقي النظم الأخرى تهتم بوظائف المؤسسة.

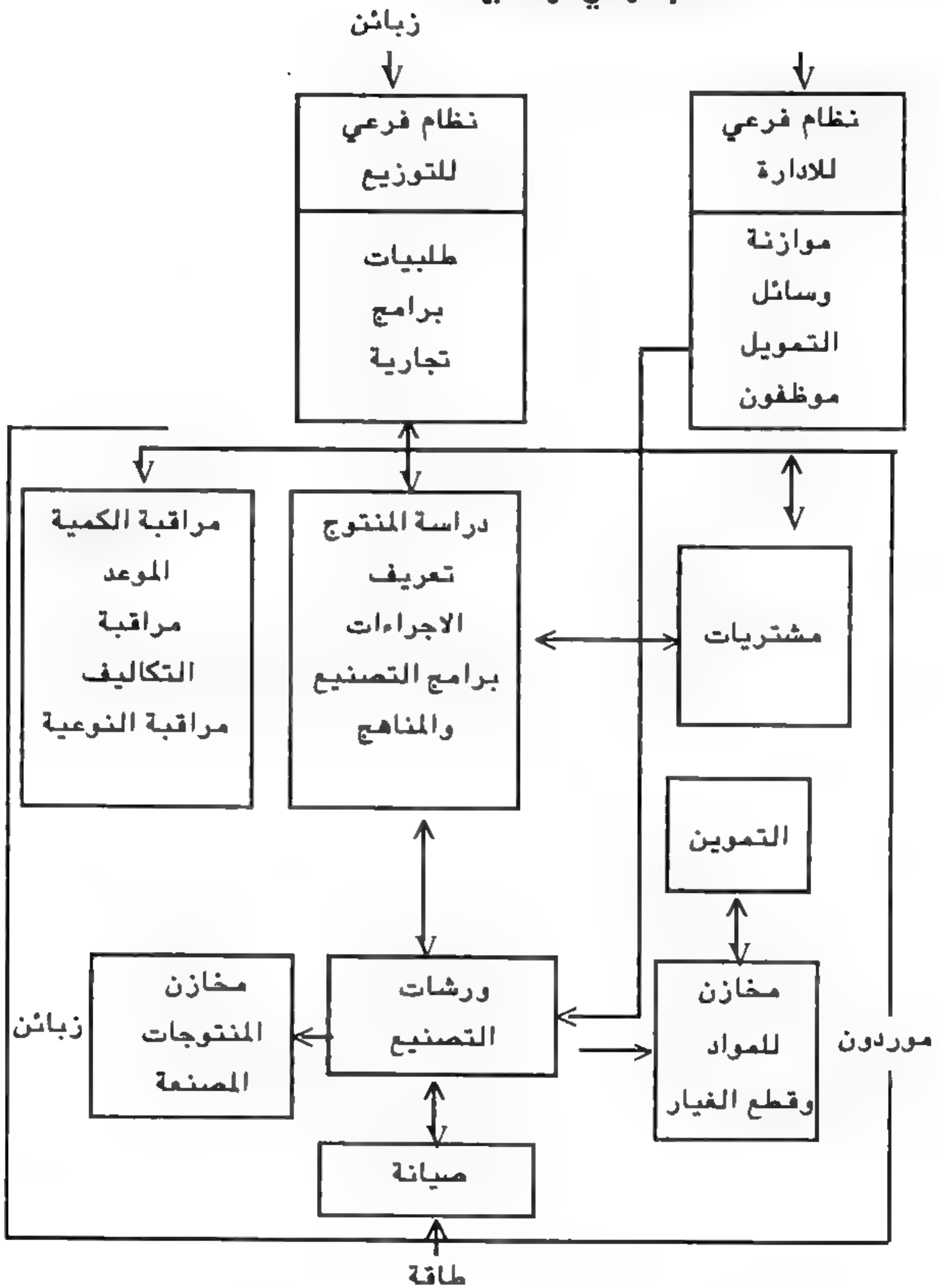
## 1.2.2 - نظام المؤسسة بيانيا (1)



## نظام المؤسسة

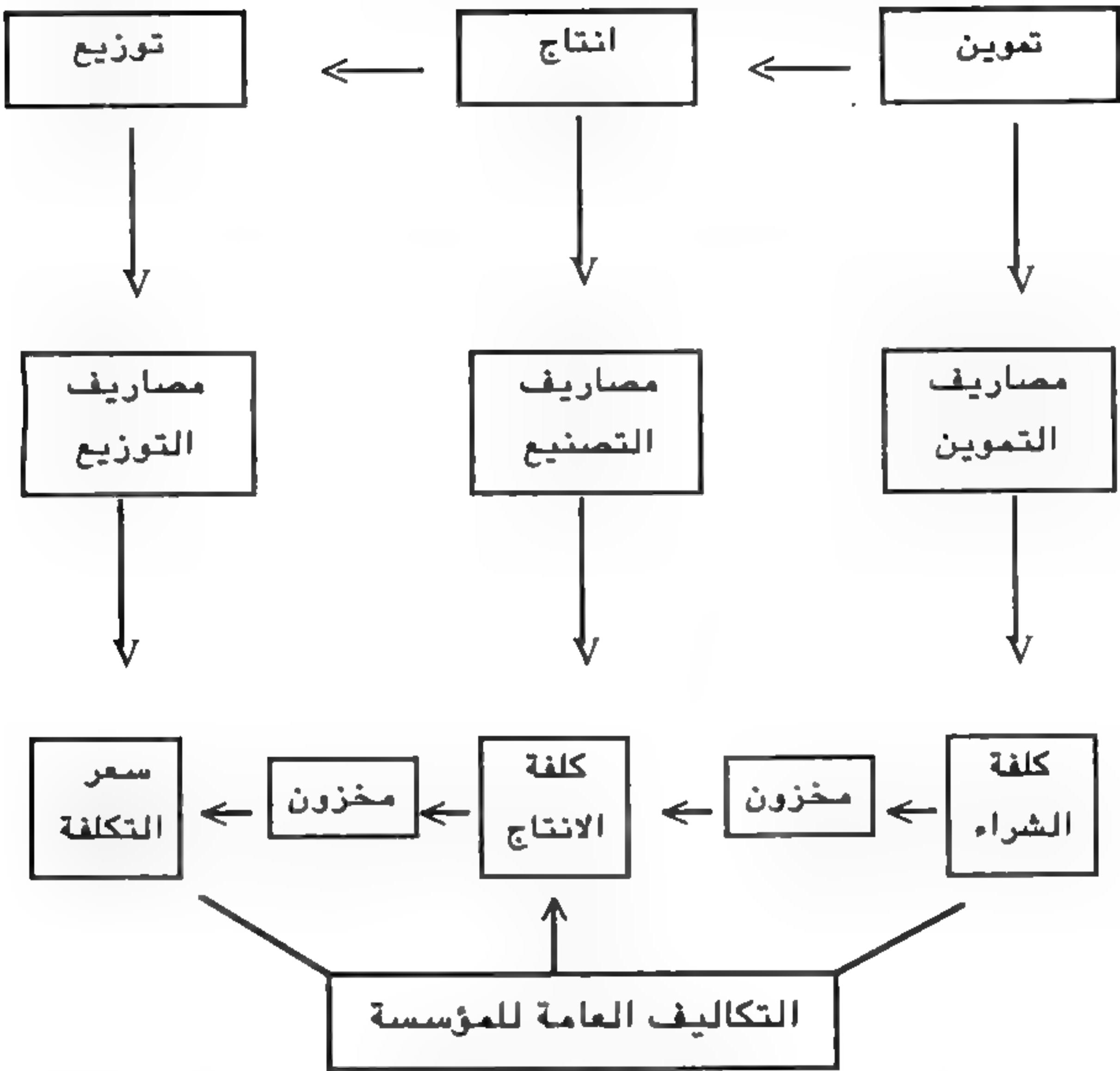
(1/2)Poirée, Salin gestion de la production précis d'organisation et de gestion de la production . Page : 74 Edition d'organisation.

## 2.2.2 - نظام فرعي للإنتاج:



نظام فرعي للإنتاج

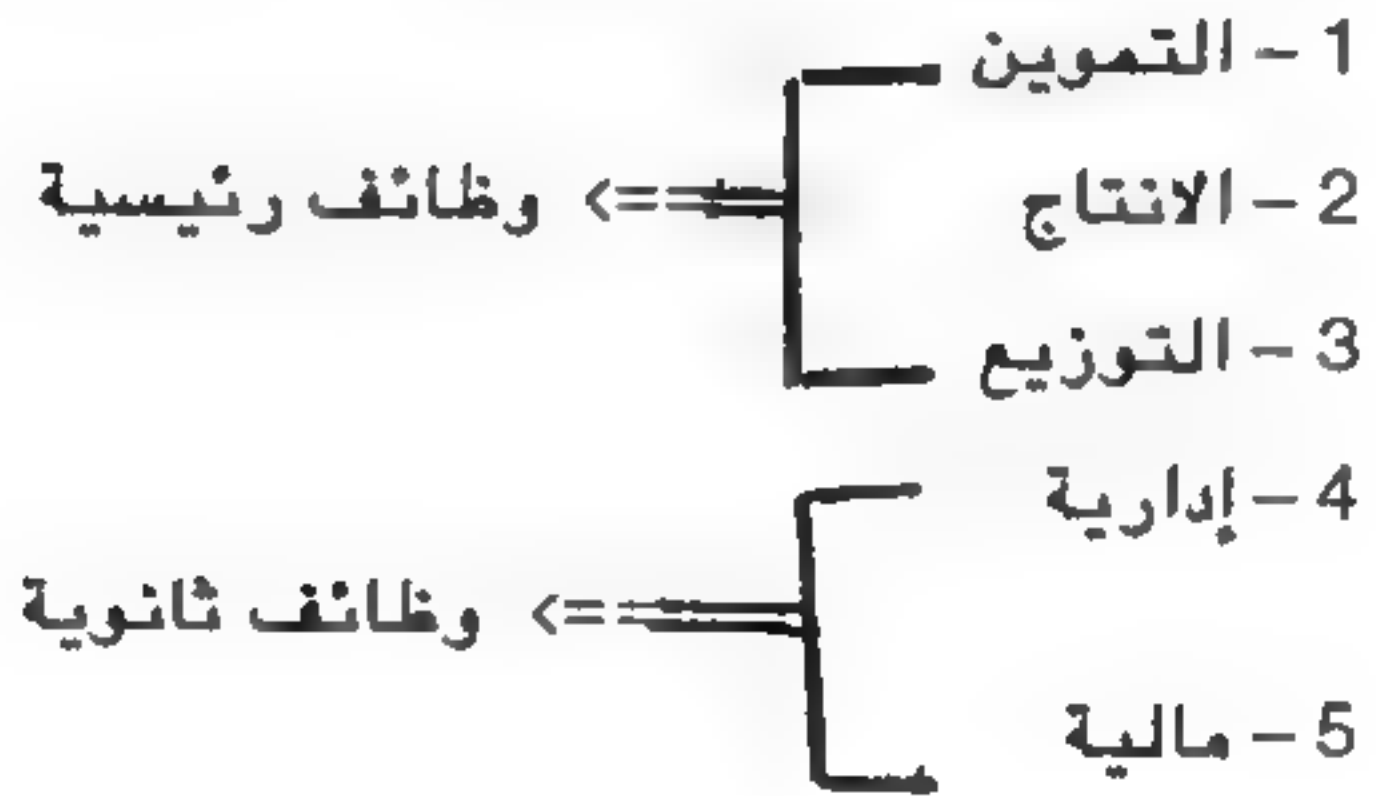
3.2.2 - تدفق المنتج في المؤسسة:



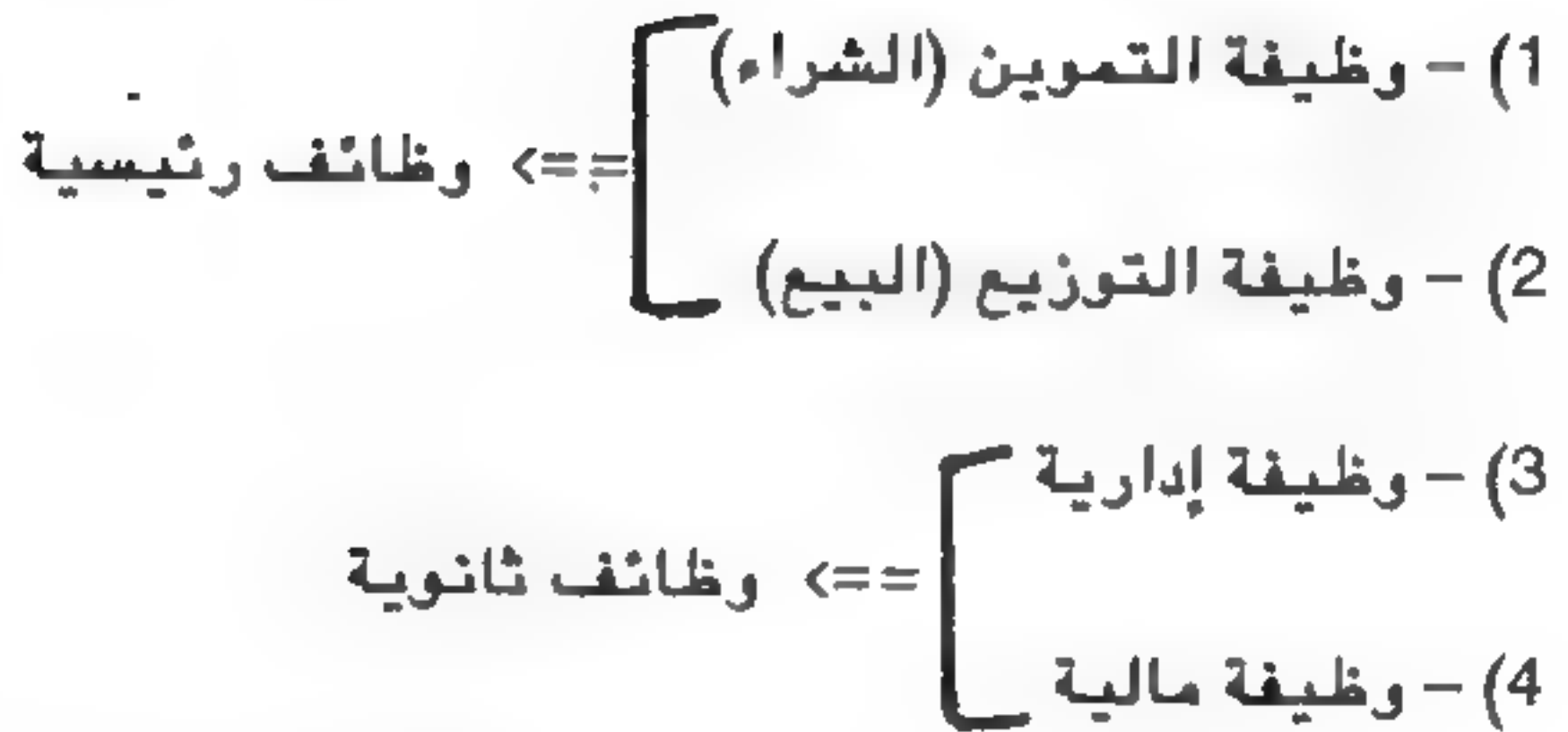
### 3.2 - وظائف المؤسسة:

يمكن تقسيم الوظائف في المؤسسة إلى وظائف رئيسية وثانوية.

#### (أ) - المؤسسة الصناعية



#### (ب) - المؤسسة التجارية:



### التصنيف الوظيفي لمراكز التحليل (1)

#### (أ) - الوظائف العامة المشتركة في أنشطة المؤسسة:

\* - الإدارة.

\* - التمويل.



## **(ب) - الوظائف العامة المشتركة في عدة أنشطة:**

- تسيير المستخدمين.

- تسيير المباني.

- تسيير المعدات.

- الاداءات المرتبطة.

## **(ج) - الوظائف العامة الخاصة لنشاط محدد:**

- التمويل.

- الدراسة التقنية والبحوث.

- الانتاج.

- التوزيع.

## **4.2 - تحليل الوظائف:**

### **(1) - الإدارة:**

- الادارة العامة للمؤسسة.

- الأمانة العامة والعلاقات العمومية.

- استراتيجية التصنيع، والموازنة.

- مراقبة التسيير.

## (2) - التمويل:

- مصلحة تسيير الخزينة.

- مصلحة السندات والديون.

## (3) - تسيير المستخدمين:

- مصلحة التوظيف، وإحصاء المستخدمين.

- مصلحة التكوين المهني.

- مصلحة السكن.

- مصلحة منع الحوادث، مصلحة صحية.

- مصلحة التقاعد.

- مصلحة اجتماعية (مطعم، حضانة، مخيمات صيفية).

## (4) - تسيير المباني:

- التدفئة.

- كهرباء.

- منع ومكافحة الحرائق.

- تنظيف المكاتب والورشات.

- الحراسة.

- ورشات الصيانة بالمباني.

- المواقف.

## **(5) - تسيير المعدات:**

- إدارة المعدات.
- الإدارة التقنية للمعدات (الصيانة والأمن).
- ورشات صيانة المعدات.

## **(6) - الأداءات المرتبطة:**

- انتاج أو تحويل الطاقة.
- النقل.
- نقل المواد.
- سن الآلات.
- طباعة.
- معالجة الاعلام.
- (7) - التموين:**
- مكاتب التموين.
- مكاتب الشراء.
- مخازن التموينات الخارجية.
- أقسام المراقبة والمخابر.
- أقسام البطاقات - موردون - مواد - مراقبة الفواتير.

## **(8) - الدراسة التقنية والبحوث:**

- مراكز أو مخابر البحوث.
- مكاتب الدراسات، والحسابات، والرسومات، والاختراعات.
- قسم الضبط والسحب.

## **(9) - الإنتاج :**

### **(أ) - مراكز تحضير العمل:**

- مكتب الأساليب
- مكتب الدراسة والرسومات.
- مكتب متابعة العمل.

### **(ب) - مراكز التصنيع**

ورشات التصنيع

### **(ج) - مراكز مراقبة التصنيع**

مخبر التجارب والمراقبة.

## **(10) - التوزيع**

- البيع.
- التخزين والتسليم.
- مابعد البيع.

## **(11) - البيع:**

### **- المديرية التجارية:**

- مصلحة البيع والمراقبة.
- مصلحة الأسواق.
- مكتب تسجيل الطلبات.
- مصلحة اعداد الفواتير للزبائن.
- مصلحة البطاقات الخاصة بالزبائن.
- (احصاء تجاري - اعلان - دراسة السوق، وكالات التخزين)

## **(12) - التخزين :**

- مخازن المنتج التام.

## **(13) - التسليم :**

- مصلحة الارسال (غلافات وشحن)
- مصلحة التسليم.

## **(14) - ما بعد البيع:**

- مصلحة ما بعد البيع.
- مصلحة قطاع الغيار.
- مخازن قطاع الغيار.
- مصلحة التصليح والصيانة.
- ورشات التهذيب.

## 5.2 - تعريف التكلفة:

\* التكلفة في معناها العادي هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة.

\* هي عبء متعلق بمرحلة معينة، صرف من أجل الحصول على منتج أو خدمة خلال مرحلة من مراحل الانتاج.

\* التعريف الذي أورده المخطط المحاسبي الوطني.

«التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق : حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية».

تقسيم التكاليف: تقسم التكاليف من ناحية (1)

(1) - القياس:

أ - تكلفة اجمالية.

ب - تكلفة الوحدة.

(2) - الحجم:

أ - تكاليف متغيرة.

ب - تكاليف ثابتة.

---

د/ أحمد نور : مذكرات في مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية. ص 63.

### **(3) - الوظيفة**

- مصاريف التموين (الشراء).
- مصاريف الانتاج (التصنيع).
- مصاريف التوزيع (البيع)
- مصاريف ادارية.
- مصاريف مالية.

### **(4) - من ناحية التتبع**

أ) - تكاليف مباشرة.

ب) - تكاليف غير مباشرة.

### **(5) - من ناحية التحميل**

أ) - كلفة الانتاج.

ب) - سعر التكلفة.

### **(6) - من ناحية وقت حسابها**

أ) - تكاليف تاريخية.

ب) - تكاليف مستقبلية (معيارية)

### **(7) - من ناحية المسؤولية**

أ) - تكاليف قابلة للرقابة.

ب) - تكاليف غير قابلة للرقابة.

## (8) - من ناحية التخطيط واتخاذ القرارات

أ) - التكلفة التفاضلية.

ب) - التكاليف الإضافية.

ج) - التكاليف الممكن تجنبها.

د) - التكاليف النقدية.

هـ) - تكاليف الفرص البديلة.

و) - التكاليف الضمنية.

### 1.5.2 - تحديد الكلفات الخاصة بالوظائف الرئيسية:

#### 1) - كلفة الشراء:

في المؤسسة الصناعية أو التجارية:

كلفة الشراء = المشتريات + مصاريف الشراء (التموين) مباشرة أو غير مباشرة - الخصومات.

مثال (1):

اشترت إحدى المؤسسات الصناعية 8000 كغ من المادة "س" من أجل استعمالها في عملية التصنيع بسعر 19 دج للكلغ الواحد. كما بلغت مصاريف التموين 4000 دج.

احسب كلفة شراء المادة س الكلية والجزئية.



### بطاقة كلفة شراء المادة "س"

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مشتريات	8000	19	152.000
مصاريف التمويل	8000		4000
كلفة الشراء	8000	19.5	156000

### 2.5.2 - كلفة الإنتاج:

عمل الاقتصاديون على التفرقة بين نوعين من كلفة الإنتاج، كلفة الإنتاج النقدية، وكلفة الإنتاج الحقيقية (نفقة الاختيار)

ويقصد بنفقة الإنتاج النقدية المبالغ النقدية المنفقة في الإنتاج، أي التي دفعت فعلا مقابل خدمات عوامل الإنتاج، وهذا المعنى لنفقة الإنتاج هو ما يعنيه رجال الأعمال عند التكلم عنها، أما حينما يتكلم الاقتصاديون عن نفقة الإنتاج، فإنهم يقصدون معنى آخر، وهو نفقة الإنتاج الحقيقية.

لا يقصد بنفقة الإنتاج الحقيقية مجرد المبالغ النقدية التي دفعت لعناصر الإنتاج المستخدمة في العملية الانتاجية، بل يقصد بها خدمات الموارد الحقيقية التي استخدمت في العملية الانتاجية، أي خدمات العمل ورأس المال، والأرض المستخدمة في انتاج السلعة (1).

أما من الناحية المحاسبية فكلفة الإنتاج هي الكميات العينية من المدخلات من وسائل الإنتاج المستخدمة في عملية التصنيع، وهذه الوسائل هي :

---

دكتور السيد عبد المولى - أصول الاقتصاد - ص : 457.

(1) - **وسائل عمل:** وهي الوسائل المادية مثل : معدات وتجهيزات الانتاج ، آلات، مباني، والمنشآت لسير العملية الانتاجية.

**مواضيع العمل:** مواد ولوازم مستهلكة ، منتجات نصف مصنعة.

**القوى العاملة:** « الجهد البشري » وهي تتمثل في القوى العاملة، واستخدام مجهودها الفكري والعضلي في العملية الانتاجية، ويتم ضمها إما مباشرة كيد عاملة أو غير مباشرة إلى كلفة الانتاج.

كلفة الانتاج = كلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع

مثال (2) : له علاقة مع المثال السابق .

صنعت المؤسسة 400 منتج من "ص" ، ومن أجل ذلك استخدمت 700 كلغ من المادة "س" حيث بلغت مصاريف التصنيع 19500 دج.

المطلوب: ايجاد الكلفة الكلية والجزئية للمنتج ص.

بطاقة كلفة انتاج 400 منتج

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مواد مستهلكة	7000	19.5	136500
م. التصنيع			19500
كلفة الانتاج	400	390	156000

كلفة الانتاج للمنتجات المباعة = عدد الوحدات المباعة × كلفة انتاج الوحدة.

## **كلفة التوزيع:**

نعني بكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتببات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والاستهلاكات العائدة لها، نفقات الاشهار، عمولات البيع نفقات التصدير،.....الخ.

## **الكلفات الخاصة للوظائف الثانوية:**

سواء كان النشاط تجاريا أم صناعيا فلا يمكن أن يتحقق أو ينجز بدون مساعدة الوظائف الفرعية أو الثانوية.

## **التكاليف الادارية:**

وهي التكاليف التي ترتبط بإدارة المؤسسة مثل الأجور الأساسية، اشتراكات الضمان الاجتماعي للمستخدمين، وعمال الادارة، البريد، الهاتف، البرق، الفاكس.....الخ.

## **تكاليف التمويل: (مصاريف مالية).**

وهي غالبا ما تدمج مع المصاريف الادارية وتتمثل في الفوائد المختلفة للبنك للحصول على الأموال.

يجب الأخذ بعين الاعتبار عند احتساب النتيجة هذه التكاليف الثانوية وتوزيعها على الأقسام الرئيسية ويمكن تخصيصها عن طريق التوزيع الثانوي.

### 3.5.2 - سعر التكلفة:

سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع.

\* يخص سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلا.

سعر التكلفة = تكلفة الانتاج المنتجات المباعة + تكلفة التوزيع المنتجات المباعة.

يمكن الحصول على سعر تكلفة المنتجات المباعة من ضرب سعر تكلفة الوحدة في عدد الوحدات المباعة فعلا.

سعر التكلفة في المؤسسة التجارية =

= تكلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقه.

سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية =

= تكلفة الانتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقه.

### 4.5.2 - النتيجة :

هي الفرق بين سعر البيع الصافي وسعر تكلفة المبيعات.

النتيجة = سعر البيع - سعر التكلفة.

النتيجة = رقم الأعمال - سعر التكلفة.

مثال 3 : له علاقة مع المثال (2)

باعت المؤسسة 200 منتج من "ص" حيث بلغت مصاريف التوزيع 13400 دج، سعر بيع المنتج الواحد هو 540 دج.

المطلوب: ايجاد سعر تكلفة المنتج الجزئي والكلي.

بطاقة سعر التكلفة لـ 200 منتج "ص".

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
تكلفة الانتاج	200	390	78000
مصاريف التوزيع	-	-	13400
سعر التكلفة	200	457	91400

النتيجة لـ 200 منتج.

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
رقم الأعمال	200	540	108000
سعر التكلفة	200	457	91400
النتيجة	200	83	16600

6.2 - جدول الاستغلال الوظيفي:

(1) - جدول الاستغلال الوظيفي في المؤسسة التجارية (1)

هو جدول ترتب فيه المصاريف حسب المعيار الوظيفي، يسمح بتقسيم المصاريف حسب طبيعة المحاسبة العامة بين مختلف الوظائف مع ترتيبها إلى :

- مصاريف التمويل.

- مصاريف التوزيع.

- مصاريف الادارة.

مستعملين الجدول النموذجي التالي :

طبيعة المصروف	الاتجاه	المبالغ	مصاريف	مصاريف	مصاريف
			التمويل	التوزيع	الادارة

من خلال هذا الترتيب يمكن تقديم جدول الاستغلال الوظيفي الذي يتم فيه تحديد عدد الهوامش.

Jacques Margerin : Base de la comptabilité Analytique - ED - organisation 1991 , page :80-81.

(1) - هامش كلفة الشراء.

(2) - هامش كلفة التوزيع

(3) - نتيجة الاستغلال.

جدول الاستغلال الوظيفي في المؤسسة التجارية.

	النسب	مبالغ	
			رقم الأعمال (خارج الرسم) حسومات -
1			رقم الأعمال الصافي =
			مخزون أول المدة مشتريات الفترة + مخزون إلى 1 3 ..... - خصم، تخفيض (مورد) - مصاريف التمويل (الشراء) +
2			كلفة شراء البضائع المباعة =
3			هامش كلفة الشراء (1 - 2)
			مصاريف التوزيع -
4			هامش كلفة التوزيع =
			مصاريف الإدارة -
5			نتيجة الاستغلال =

جدول الاستغلال الوظيفي في المؤسسة الصناعية.

رقم الأعمال (خارج الرسم) حسومات -	% على الانتاج	% على القيمة المضافة
رقم الأعمال الصافي		
تغيرات المخزون منتجات تامة + وقيد الصنع -		
الانتاج =	100	
حصّة خارجة استهلاك المواد مشتريات تغيرات المخزون مشتريات تحت المعالجة مشتريات الأقسام الخارجية		
القيمة المضافة المنتجة (3 - 2)		100
مصاريف الشراء -		
مصاريف التصنيع -		
مصاريف التوزيع -		
مصاريف الادارة -		
نتيجة الاستغلال =		
(8 + 7 + 6 + 5) - 4		



ويمكن تحليل جدول الاستغلال الوظيفي، انطلاقا من الهوامش وليس من الانتاج.

**( أ ) - هامش كلفة الشراء:**

وهو الفرق بين كلفة شراء المواد المستهلكة ورقم الأعمال.

**( ب ) - هامش كلفة الانتاج:**

هو الفرق بين رقم الأعمال وكلفة انتاج المنتجات المباعة.

**( ج ) - هامش كلفة التوزيع:**

هو الفرق بين هامش كلفة الانتاج ومصاريف البيع.

**جدول الاستغلال الوظيفي بالهوامش**

العناصر	التكاليف	الهوامش
رقم الأعمال		xxxx
كلفة شراء المواد المستهلكة	xxx	
هامش كلفة الشراء		xxxx
مصاريف التصنيع	xxxx	
انتاج مخزون	xxxx	
هامش كلفة الانتاج		xxxx
كلفة التوزيع	xxxx	
هامش كلفة التوزيع		xxxxxx
مصاريف ادارية	xxx	
نتيجة الاستغلال		xxxx

جدول الاستغلال الوظيفي بالكلفات

العناصر	التكاليف	الايرادات
رقم الاعمال		xxxx
كلفة الشراء	xxxx	
م . التصنيع	+ xxx	
كلفة انتاج الوحدات المصنعة	xxxx	
انتاج مخزون	- xxx	
كلفة انتاج الوحدات المباعة	xxxx	
م . التوزيع	+ xxx	
م . ادارية	+ xxx	
سعر التكلفة	xxxxx	- xxxxx
نتيجة الاستغلال		xxxx

نهيين (1) :

تصنع احدى المؤسسات الصناعية المنتج « أ » باستعمال مادتين (س ، ص).

مشتريات الفترة :

اشترت المؤسسة 4000 وحدة من المادة " س" بسعر 12 دج للوحدة حيث بلغت مصاريف الشراء 2000 دج ، كما اشترت 3000 وحدة من المادة ص، بسعر 14 دج.

استعملت هذه المؤسسة 2500 وحدة من س و 1500 وحدة من ص، من أجل انتاج 500 منتج ( أ ) حيث بلغت مصاريف الانتاج 8000 دج.

باعت هذه المؤسسة 400 منتج من " أ " بسعر 170 دج للمنتج. حيث بلغت مصاريف التوزيع 7000 دج.

### المطلوب :

(1) - تحديد كلفة شراء المادة س، والمادة ص .

(2) - تحديد كلفة انتاج المنتج أ.

(3) - تحديد سعر التكلفة.

(4) - تحديد نتيجة المنتجات المباعة.

### الـحل:

#### كلفة شراء المادة س

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مشتريات	4000	12	48000
م . الشراء	-	-	2000
كلفة الشراء	4000	12.5	50000

#### كلفة شراء المادة ص

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مشتريات	3000	14	42000
كلفة الشراء	3000	14	42000

كلفة انتاج 500 منتج من أ

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مواد مستهلكة (س)	2500	12.5	31250
مواد مستهلكة (ص)	1500	14	21000
م . الانتاج			8000
كلفة الانتاج	500	120.5	60250

سعر التكلفة

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
كلفة الانتاج	400	120.5	48200
م . التوزيع			7000
سعر التكلفة	400	138	55200

نتيجة المنتجات المباعة.

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
رقم الاعمال	400	170	68000
سعر التكلفة	400	138	55200
نتيجة	400	32	12800

## نهرين (2):

جدول حسابات النتائج الخاص بإحدى المؤسسات كان كالتالي :

بضائع مبيعة : 2100000 دج بضائع مستهلكة 1600000 دج مصاريف  
عاملين 140000 دج ضرائب ورسوم 9000 دج خدمات 14000 دج مصاريف  
مختلفة 4200 مصاريف مالية 1800 مخصصات اهلاكات 80000 دج.

توزع التكاليف على النحو التالي:

الخدمات : 40٪ لوظيفة التوزيع والباقي يوزع على وظيفة التمويل  
والادارة بحصص متساوية.

م . عاملين : 30٪ لوظيفة التمويل 25٪ لوظيفة التوزيع والباقي للادارة.

ضرائب ورسوم : 80٪ لوظيفة التوزيع والباقي لوظيفة الادارة.

مصاريف مختلفة : توزع بين وظيفة التوزيع والتمويل بنسبة 3 إلى 4.

مصاريف مالية : كلها تخصص لوظيفة التمويل.

مخصصات اهلاكات : 30٪ لوظيفة التمويل 20٪ للادارة والباقي

للتوزيع.

### المطلوب:

علما أن الوظائف هي التمويل، التوزيع، الادارة، التمويل.

(1) - اعداد جدول حسابات النتائج.

(2) - جدول التوزيع.

(3) - اعداد جدول الاستغلال الوظيفي.

الـحل :

جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
70	بضائع مبيعة		2100000
60	بضائع مستهلكة	1600000	
80	هامش اجمالي	500000	
80	هامش اجمالي		500000
62	خدمات	14000	
81	القيمة المضافة	486000	
81	قيمة مضافة		486000
63	مصاريف عاملين	140000	
64	ضرائب ورسوم	9000	
65	مصاريف مختلفة	4200	
66	مصاريف مالية	1800	
68	مخصصات اهلاكات	80000	
83	نتيجة الاستغلال	251000	

جدول التوزيع

العناصر	المجموع	التمويل	التوزيع	الادارة	التمويل
الخدمات	14000	4200	5600	4200	-
مصاريف عاملين	140000	42000	35000	63000	-
ضرائب ورسوم	9000	1800	7200	-	-
مصاريف مختلفة	4200	2400	1800	-	-
مصاريف مالية	1800	-	-	-	1800
مخصصات اهلاكات	80000	24000	40000	16000	-
المجموع	249000	74400	89600	83200	1800

جدول الاستغلال الوظيفي

العناصر	التكاليف	الهوامش
رقم الأعمال		2100000
كلفة الشراء المباشر	1600000	
مصاريف التمويل	74400 +	
كلفة الشراء	1674400	1674400 -
هامش كلفة الشراء		425600
مصاريف التوزيع	89600	89600 -
هامش كلفة التوزيع		336000
مصاريف الادارة	83200	
مصاريف التمويل	1800	85000 -
النتيجة		251000

### نهرين (3):

جدول حسابات النتائج الخاص لإحدى المؤسسات كالتالي:

مبيعات بضائع : 520000 دج، بضاعة مستهلكة: 230000 دج، مصاريف  
عاملين : 96400 دج، ضرائب ورسوم 14000 دج، خدمات 16000 دج، مصاريف  
مختلفة 4200 دج، مصاريف مالية 2000 دج، مخصصات الاهلاكات والمؤونات :  
89400 دج.

توزع التكاليف على النحو التالي :

الخدمات : 40% لوظيفة التوزيع يوزع الباقي على وظيفة التمويل  
والادارة بحصص متساوية.

مصاريف العاملين : 30% لوظيفة التمويل 20% للتوزيع والباقي للادارة.

ضرائب ورسوم : 70% لوظيفة التوزيع والباقي لوظيفة الادارة.

مصاريف مختلفة : توزع بين وظيفة التمويل والتوزيع بنسبة 4 إلى 3.

مصاريف مالية : تخصص لوظيفة التمويل.

مخصصات الاهلاكات: 30% لوظيفة التمويل 50% لوظيفة التوزيع

والباقي لوظيفة الادارة.

المطلوب: علما أن وظائف هذه المؤسسة هي كالتالي التمويل، التوزيع،

الادارة، التمويل.

(1) - اعداد جدول حسابات النتائج.

(2) - اعداد جدول التوزيع.

(3) - اعداد جدول الاستغلال الوظيفي.



المل:

جدول حسابات النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات البضائع		520000
60	بضائع مستهلكة	230000	
80	هامش إجمالي	290000	
80	هامش إجمالي		290000
62	خدمات	16000	
81	قيمة مضافة	274000	
81	قيمة مضافة		274000
63	مصاريف العاملين	96400	
64	ضرائب ورسوم	14000	
65	م مالية	2000	
66	م مختلفة	4200	
68	مخصصات الاهلاكات	89400	
83	النتيجة	68000	

جدول التوزيع

العناصر	المجموع	التمويل	التوزيع	الادارة	التمويل
الخدمات	16000	4800	6400	4800	
مصاريف العاملين	96400	28920	19280	48200	
ضرائب ورسوم	14000		9800	4200	
مصاريف مختلفة	4200	2400	1800		2000
مصاريف مالية	2000				
مخصصات الاهلاك	89400	26820	44700	17880	
مجموع	222000	62940	81980	75080	2000

جدول الاستغلال الوظيفي

العناصر	التكاليف	الهوامش
رقم الأعمال		520000
كلفة الشراء المباشر	230000	
مصاريف التمويل	62940 +	
كلفة الشراء	292940	292940 -
هامش كلفة الشراء		227060
مصاريف التوزيع	81980	81980 -
هامش كلفة التوزيع		145080
مصاريف الادارة	75080	
مصاريف التمويل	2000	
سعر التكلفة	77080	77080 -
نتيجة الاستغلال		68000

## نهرين (4):

تصنع إحدى المؤسسات منتجين ق 1، ق 2.

مبيعات المؤسسة:

6000 منتج من ق 1، سعر بيع المنتج ق 2، 880 دج وفيمايلي المعلومات

التالية.

انتاج مباع : 4002000 دج انتاج مخزون : 30000 دج. خدمات :

90000. مواد ولوازم مستهلكة 2100000 دج. تكاليف أخرى 800000 دج.

توزع التكاليف على النحو التالي:

التمويل	الادارة	التوزيع	التمويل	المجموع	الوظائف العناصر
22000	14000	-	58000	160000	م . عاملين
%30	%40	%20	%10	88000	ضرائب ورسوم
1	-	3	-	120000	الايجار
%25	%20	%50	%5	44000	تكاليف أخرى
%35	%15	%40	%10	130000	م . مختلفة
%20	%10	%60	%10	348000	مخصصات

بلغ رقم الأعمال الخاص بالمنتج ق 2، 1056000 دج.

بلغ انتاج مخزون المنتج ق 2 : 10000 دج.

70% من المواد ولوازم المستهلكة تخص المنتجات ق 1 . 60% من مجموع

وظيفة التمويل تحمل إلى المنتجات ق 1، والباقي يحمل للمنتجات ق 2.

مجموع وظيفة الانتاج توزع 60% للمنتجات ق 1، والباقي لـ ق 2.

مصاريف التوزيع : توزع على أساس رقم الأعمال للمنتجات ق 1، ق 2.

المصاريف الادارية توزع بالتناسب على عدد الوحدات المباعة لكل منتج

ق 1، ق 2.

### المطلوب:

- (1) - اعداد جدول حسابات النتائج.
- (2) - اعداد جدول التوزيع.
- (3) - اعداد جدول الاستغلال الوظيفي للمنتجات (ق 1).
- (4) - اعداد جدول الاستغلال الوظيفي للمنتجات (ق 2).
- (5) - اعداد جدول الاستغلال الوظيفي للمؤسسة.

جدول حسابات النتائج

4002000		انتاج مباع	71
30000		انتاج مخزون	72
	2100000	مواد ولوازم مستهلكة	61
	90000	خدمات	62
	1842000	قيمة مضافة	81
1842000		قيمة مضافة	81
			63
	800000	تكاليف أخرى	68
	1042000	نتيجة الاستغلال	83

جدول التوزيع

التمويل	الادارة	التوزيع	التمويل	المجموع	الوظائف العناصر
22000	14000	66000	58000	160000	مصاريف العاملين
26400	35200	17600	8800	88000	ضرائب ورسوم
30000	-	90000	-	120000	الايجار
11000	8800	22000	2200	44000	تكاليف أخرى
45500	19500	52000	13000	130000	مصاريف مختلفة
69600	34800	208800	34800	348000	مخصصات
204500	112300	456400	116800	890000	المجموع

$$\text{رقم الأعمال الكلي} = \text{ق 1} + \text{ق 2} = 4002000 \text{ دج}$$

$$\text{ق 1} = 1056000 - 4002000 = 2946000 \text{ دج}$$

$$\text{سعر بيع المنتج ق 1} = \frac{2946000}{6000} = 491 \text{ دج}$$

$$\text{سعر بيع المنتج ق 2} = 880 \text{ دج}$$

$$\text{عدد الوحدات المباعة ق 2} = \frac{1056000}{880} = 1200 \text{ وحدة}$$

### **مواد ولوازم مستهلكة:**

$$\text{ق 1} = \frac{70 \times 2100000}{100} = 1470000 \text{ دج}$$

$$\text{ق 2} = 1470000 - 2100000 = 630000 \text{ دج}$$

### **مصاريف التمويل:**

$$\text{ق 1} = \frac{60 \times 116800}{100} = 70080 \text{ دج}$$

$$\text{ق 2} = 70080 - 116800 = 46720 \text{ دج}$$

**مصاريف الانتاج**

$$\text{ق1} = \frac{60 \times 456400}{100} = 273840 \text{ دج}$$

$$\text{ق2} = 273840 - 456400 = 182560 \text{ دج.}$$

**مصاريف التوزيع:**

$$\text{ق1} = \frac{2946000 \times 112300}{4002000} = 82667 \text{ دج}$$

$$\text{ق2} = 82667 - 112300 = 29633 \text{ دج}$$

**مصاريف الادارة:**

$$\text{ق1} = \frac{6000 \times 204500}{7200} = 170416 \text{ دج}$$

$$\text{ق2} = 170416 - 204500 = 34084 \text{ دج.}$$

(3) - جدول الاستغلال الوظيفي للمنتج ق ١.

العناصر	التكاليف	الهوامش
رقم الأعمال		2946000
مواد ولوازم مستهلكة	1470000	
مصاريف التمويل	70080 +	
كلفة شراء مواد ولوازم مستهلكة	1540080	
مصاريف التصنيع	273840 +	
كلفة انتاج المنتجات المصنعة	1813920	
انتاج مخزون	20000 -	
كلفة انتاج المنتجات المباعة	1793920	
مصاريف التوزيع	82667 +	
مصاريف الادارة	170416 +	
سعر التكلفة	2047003	2047003 -
النتيجة		898997 =



(4) - جدول الاستغلال الوظيفي للمنتج ق 2.

العناصر	التكاليف	الهوامش
رقم الأعمال		1056000
مواد ولوازم مستهلكة	630000	
مصاريف التمويل	+ 46720	
كلفة شراء مواد ولوازم مستهلكة	676720	
مصاريف التصنيع	+ 182560	
كلفة انتاج المنتجات المصنعة	859280	
انتاج مخزون	- 10000	
كلفة انتاج المنتجات المباعة	849280	
مصاريف التوزيع	+ 29633	
مصاريف الادارة	+ 34084	
سعر التكلفة	= 912997	- 912997
النتيجة		= 143003

(5) – جدول الاستغلال الوظيفي للمؤسسة.

رقم الأعمال		4002000
مواد ولوازم مستهلكة	2100000	
مصاريف التمويل	+ 116800	
كلفة شراء مواد ولوازم مستهلكة	= 2216800	
مصاريف التصنيع	+ 456400	
كلفة انتاج المنتجات المصنعة	2673200	
انتاج مخزون	- 30000	
كلفة انتاج المنتجات المباعة	= 2643200	
مصاريف التوزيع	+ 112300	
مصاريف الادارة	+ 204500	
سعر التكلفة	= 2960000	- 2960000
النتيجة		1042000

نتيجة ق 1 + نتيجة ق 2 = النتيجة الاجمالية للمؤسسة.

$$1042000 = 143003 + 898997$$

# الفصل الثالث

(3) - تحليل الكلفات الحقيقية

3-1 - تكاليف مباشرة

3-2 - تكاليف غير مباشرة

3-3 - تحميل المصاريف إلى مختلف التكاليف

قواعد وأسس التوزيع

أ) - التموين

ب) - الانتاج

ج) - التوزيع

مثال تطبيقي

### **(3) - تحليل الكلفات الحقيقية.**

تنقسم الكلفات الحقيقية إلى :

(أ) - تكاليف مباشرة.

(ب) - تكاليف غير مباشرة.

#### **(أ) - 3 - 1 - التكاليف المباشرة:**

تدخل في انتاج المنتج مباشرة، ويمكن بسهولة تحديدها وتخصيصها ومن بينها.

#### **المواد:**

وتمثل العنصر الأساسي الذي يدمج في تكوين المنتج، وتكون على شكل مواد ولوازم أو مواد نصف مصنعة.

#### **المواد الأولية:**

يتم استخراجها من باطن الأرض أو من الانتاج الزراعي أو الانتاج الحيواني.

#### **مواد نصف مصنعة:**

تمثل المنتجات التي قامت المؤسسة بانشائها، ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع، والتي ستجرى عليها عمليات تحويل مقبلة، وتكون شكلا جديدا للمادة الأولية للمراحل المقبلة.

#### **اليد العاملة المباشرة:**

وتتمثل في عنصر العمل الذي ساهم مباشرة في اعداد المنتج.

## **مصاريف مباشرة أخرى:**

العناصر المباشرة التي ساهمت في تصنيع المنتج مثل استهلاك الآلات....الخ.

### **(ب) - 2-3 - التكاليف الغير مباشرة:**

تصرف هذه التكاليف الغير مباشرة من أجل صنع عدة منتجات، سواء تعلق الأمر بالنشاط الانتاجي أو التوزيعي أو الإداري، تدخل بطريقة غير مباشرة في تكوين المنتج بحيث يجب تحليلها وتوزيعها.

### **دمج المصاريف إلى التكاليف:**

تمر المصاريف الغير مباشرة، بمراحل قبل إدماجها. ويتم معالجتها في مراكز تحليل المؤسسة (التموين، الانتاج، التوزيع).

### **3-3- تحميل المصاريف إلى مختلف التكاليف:**

هناك عدة طرق :

(1) - التوزيع البسيط.

(2) - التوزيع عن طريق الأقسام المتجانسة.

### **قواعد وأسس التوزيع الأكثر شيوعا:**

(1) - **مصاريف التموين (الشراء):**

- عدد الوحدات المشتراة.

- كمية المواد المستعملة (وحدات، وزن،....)

- قيمة هذه المواد.

## (2) - مصاريف الإنتاج:

(1) - على أساس الكميات المنتجة.

(ب) - على أساس عناصر التكاليف.

- كلفة شراء المواد الأولية.

- كلفة اليد العاملة المباشرة.

(ج) - على أساس الزمن.

- مدة تشغيل العامل.

- مدة تشغيل الآلات.

## 3-3- أسس توزيع مصاريف التوزيع:

- مبلغ المبيعات (رقم الأعمال).

- الكمية المباعة.

- عدد الوحدات المباعة.

## مثال تطبيقي:

انتجت مؤسسة صناعية منتجين هما المنتج "أ" والمنتج "ب" وذلك خلال شهر أكتوبر، وقد تطلبت عملية الإنتاج المصاريف التالية.

العناصر	المنتج أ	المنتج ب	المجموع
مواد	14000	22000	36000
يد عاملة مباشرة	3000	2400	5400
مصاريف التصنيع المباشرة	2500	1600	4100
مصاريف تصنيع الغير مباشرة	4000 مشتركة بين المنتج "أ" "ب"		4000

وفيمايلي المعلومات التالية:

العناصر	الانتاج	ساعات العمل	ساعات عمل الآلة
المنتج أ	3000 وحدة	5000/سا	4000
المنتج ب	6000 وحدة	8000/سا	6000

المطلوب:

(أ) - توزيع مصاريف التصنيع الغير المباشر بين المنتجين أ، ب على أساس.

- (1) - مبالغ المواد الأولية.
- (2) - مبالغ اليد العاملة المباشرة.
- (3) - عدد الوحدات المنتجة.
- (4) - عدد ساعات العمل.
- (5) - عدد ساعات عمل الآلة.

(ب) - المقارنة بين تكلفة الانتاج على أساس التوزيع السابق:

جدول توزيع المصاريف الغير المباشرة.

المصاريف المباشرة	المصاريف الغير مباشرة	معاملات التحميل	المصاريف
الخاصة بـ ب $11.11 \times 22000$ $3999.6 = \frac{\quad}{100}$	الخاصة بـ أ $11.11 \times 14000$ $1555.4 = \frac{\quad}{100}$	$11.11 = 100 \times \frac{4000}{22000 + 14000}$	على أساس المواد الأولية المستهلكة
$74.07 \times 2400$ $1777.9 = \frac{\quad}{100}$	$74.07 \times 3000$ $2222.1 = \frac{\quad}{100}$	$74.07 = 100 \times \frac{4000}{2400 + 3000}$	على أساس البدعامة المباشرة
$2666.6 = 0.4444 \times 6000$	$1333.2 = 0.4444 \times 3000$	$0.4444 = \frac{4000}{6000 + 3000}$	على أساس الوحدات المنتجة
$2460.8 = 0.3076 \times 8000$ نقريبها 2462	$1538 = 0.3076 \times 5000$	$0.3076 = \frac{4000}{8000 + 5000}$	على أساس ساعات العمل
$2400 = 0.4 \times 6000$	$1600 = 0.4 \times 4000$	$0.4 = \frac{4000}{6000 + 4000}$	على أساس ساعات عمل الآلة



تكلفة الانتاج		التوزيع على أساس
المنتج " ب "	المنتج " أ "	
$1600+2400+22000$ $29999.6 = 3999.6 +$ تكلفة الوحدة : 4.999	$2500+3000+14000$ $21055.4 = 1555.4 +$ تكلفة الوحدة : 7.018	المواد الأولية المستهلكة
$27777.9$ تكلفة الوحدة : 4.629	$21722.1$ تكلفة الوحدة : 7.240	اليد العاملة المباشرة
$2866.66$ تكلفة الوحدة : 4.777	$20833.2$ تكلفة الوحدة : 6.9444	الوحدات المنتجة
$28460.8$ تكلفة الوحدة : 4.743	$21038$ تكلفة الوحدة : 7.012	ساعات العمل
$28400$ تكلفة الوحدة : 4.733	$21100$ تكلفة الوحدة : 7.033	ساعات عمل الآلة

**ملاحظة :**

اختلاف في النتائج وذلك راجع إلى طريقة التوزيع.



# الفصل الرابع

## محاسبة المواد

4-1 - المخزونات

4-2 - تقسيم المخزونات

4-3 - فوائد حسابات المخازن

4-4 - تقييم حركة المخزون

4-5 - السعر الذي تصرف على أساسه المواد.

- طريقة التكلفة المتوسطة المرجعة

(أ) - من الفترة

(ب) - بعد كل وارد

طريقة الحصص :

(1) - طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO

(2) - طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO

مزايا وعيوب الطريقة

طرق أخرى للتقييم

4-6 - محددات تسيير المخزون

4-7 - مراحل التسيير الاقتصادي والاداري للمخزون.

4-8 - الرقابة على المواد وأساليب الجرد.

4-9 - فوائد الجرد الدائم.

4-10 - فروقات الجرد.

تطبيقات.

## **(4) - محاسبة المواد**

### **(1) - 1.4 - المخزونات : (1)**

تتضمن المخزونات مجموع الأموال التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف إعادة بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال أو مجموع سلع الاستهلاك الوسيط النهائي.

### **(2) - 2.4 - تقسيم المخزونات:**

#### **(1) - البضائع:**

هي المنتجات التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون أحداث أي تغيير عليها.

#### **(2) - مواد ولوازم:**

هي المنتجات التي اشترتها المؤسسة من أجل استهلاكها أو ادخالها في المنتجات المصنعة.

#### **(3) - منتجات نصف مصنعة:**

هي المنتجات التي قامت المؤسسة بإنشائها ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع والتي ستجري عليها عمليات تحويل مقبلة.

#### **(4) - منتجات وأشغال جارية:**

هي المنتجات والأشغال التي مازالت قيد التكوين أو التحويل في نهاية الفترة المحاسبية.

---

(1) - وزارة المالية : المخطط المحاسبي الوطني الجزائر . 1975.

## **(5) - منتجات نهائية:**

هي المنتجات التي أنشأتها المؤسسة بهدف بيعها أو توريدها.

## **(6) - فضلات ومخلفات:**

يمثل الرواسب من أي طبيعة كانت، منتجات نهائية الصنع، ونصف مصنعة لا تصلح لأي استعمال أو تسويق عادي.

## **(7) - مخزونات موجودة في الخارج:**

تمثل المنتجات من أي طبيعة كانت، والتي هي ملك للمؤسسة، إلا أنها ليست في حيازتها.

## **(8) - المشتريات :**

تشمل المشتريات قيمة الأموال التي حازت عليها المؤسسة بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.

موضوع هذا الحساب هو معرفة المبلغ الاجمالي للمشتريات التي تمت أثناء الفترة المحاسبية.

## **مؤونة تناقص المخزونات:**

يمثل هذا الحساب النقص المتوقع لقيمة المخزونات.

## **(1) - دواعي التخزين:**

من بين أهم الدوافع المجبرة للقيام بعملية التخزين مايلي :

\* استمرارية عملية الإنتاج.

\* الحيلة والحذر.

\* فترة الانتظار وخاصة في حالة الاستيراد.  
\* العوامل الطبيعية.

### 3.4 - فوائد حسابات المخازن:

- (1) - الرقابة المستمرة من خلال مقارنة المواد الموجودة فعلا بالمخازن مع أرصدة الدفاتر، ومعرفة أسباب الخلاف في نفس الوقت.
- (2) - يمكن تحديد مخزون الأمان.
- (3) - اكتشاف مواد عديمة الاستعمال، وبذلك يمكن التخلص منها بسرعة.
- (4) - تقدير التلف العادي، وتحميله إلى المنتج.

**دفاتر المخازن:** تتكون دفاتر المخازن من دفاتر يومية مساعدة وهي :

دفتر مواد وارد (مدخولات).

دفتر مواد صادر (مخروجات).

دفتر مواد محولة.

ترحل هذه اليومية الفرعية إلى دفتر استاذ مواد أولية وهذا الدفتر هو دفتر رئيسي لدفاتر المخازن.

### 4.4 - تقييم حركة المخزون:

(1) - المدخولات:

كلفة شراء المواد الأولية أو البضائع المشتراة خلال فترة زمنية معينة.  
شهر مثلا = سعر الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة - تخفيضات  
المحصل عليها من طرف المورد + مصاريف أخرى على المشتريات  
(نقل + رسوم جمركية + تأمين).

تقييم المخرجات من المواد قد يطرح اشكالا بسبب تغيير أسعار المواد أثناء الفترة، لأن مشتريات الفترة لا تتساوى مع الاستهلاكات.

الموجودات من المواد = المدخولات - المخرجات

المخزون النهائي من المواد = مخزون ابتدائي + مدخولات - مخرجات.

المخزون النهائي من المواد = مخزون ابتدائي + مشتريات + مصاريف متعلقة بها - بضاعة مستهلكة.

#### 5.4 - السعر الذي تصرف على أساسه المواد:

هل يحمل سعر تكلفة الانتاج بثمن المواد على أساس آخر سعر أو أقدم سعر، تتوقف طريقة صرف المواد على ظروف كل مؤسسة، وأهم هذه الطرق هي :

(1) - طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (أسلوب متوسط الكلفة).

(2) - طريقة الحصص (أسلوب الاستنفاذ).

#### طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة:

تسعر المواد المنصرفة من المخازن إلى أقسام الانتاج حسب هذه الطريقة

بأسلوبين :

(أ) - التكلفة الوجدوية المتوسطة المرجحة عن الفترة =

قيمة المخزون في بداية الفترة + تكلفة المدخولات.

كمية بداية الفترة + كمية المدخولات

(ب) - التكلفة الوجدوية المتوسطة المرجحة بعد كل وارد =

قيمة المخزون المتبقى + تكلفة المدخولات

كمية المخزون المتبقى + كمية المدخولات

## تطبيق (1) :

تقوم احدى المؤسسات الصناعية، بصناعة الدفاتر المدرسية، وقد سجلت خلال شهر فبراير الحركات التالية الخاصة بمادة الورق:

- 1-2 - مخزون أول المدة 500 كلغ من الورق بسعر 50 دج للكلغ.
- 2-2 - مدخولات 1000 كلغ من الورق، السعر 54 دج للكلغ.
- 2-8 - مخرجات 300 كلغ.
- 2-14 - مخرجات 200 كلغ.
- 2-20 - مدخولات 400 كلغ من الورق بسعر 52 للكلغ.
- 2-24 - مخرجات 500 كلغ.
- 2-26 - مدخولات 600 كلغ من الورق بسعر 51 دج للكلغ.

المطلوب:

- (1) - اعداد بطاقة المخزون وذلك بتقييم المخرجات حسب.
- أ) - التكلفة الوحديّة المتوسطة المرجحة عن الفترة.
- ب) - التكلفة الوحديّة المتوسطة المرجحة بعد كل وارد.

الحل :

- أ) - التكلفة الوحديّة المتوسطة المرجحة عن شهر فبراير.

$$(51 \times 600) + (52 \times 400) + (54 \times 1000) + (50 \times 500)$$

$$600 + 400 + 1000 + 500$$

$$52.16 = \frac{130400}{2500} = \frac{30600 + 20800 + 54000 + 25000}{2500} =$$



بعد ذلك ،تقيم المخرجات حسب هذه التكلفة كالتالي :

$$15648 = 52.16 \times 300 \text{ 8 فبراير}$$

$$10432 = 52.16 \times 200 \text{ 14 فبراير}$$

$$26080 = 52.16 \times 500 \text{ 24 فبراير}$$

1000 كلغ من المواد المستهلكة بقيمة 52160.

بطاقة المخزون :  
مادة : الورق.  
نوع :

التاريخ	مدخولات			مخرجات			رصيد نهائي		
	كمية	س.و	مبلغ	كمية	س.و	مبلغ	كمية	س.و	مبلغ
2 - 1	500	50	25000	-	-	-	500	50	25000
2 - 2	1000	54	54000	-	-	-	1500	52.16	78240
2 - 8	-	-	-	300	52.16	15648	1200	52.16	62592
2-14	-	-	-	200	52.16	10432	1000	52.16	52160
2-20	400	52	20800	-	-	-	1400	52.16	73024
2-24	-	-	-	500	52.16	26080	900	52.16	46944
2-26	600	51	30600	-	-	-	1500	52.16	78240
مجموع	2500		130400	1000		52160			

وللتأكد : إجمالي المدخولات (بالكمية وبالقيمة) - إجمالي المخرجات =  
الرصيد الأخير للمخزون:

$$2500 \text{ كلغ} - 1000 \text{ كلغ} = 1500 \text{ كلغ}$$
$$130400 \text{ دج} - 52160 \text{ دج} = 78240 \text{ دج}$$

(ب) تقييم الغروجات حسب التكاليف الوحدوية. المتوسطة المرجحة بعد كل وارء  
 المادة : الورق  
 بطاقة الغزون

رصيد نهائى			مغروجات			مدخولات			التاريخ
مبلغ	س . و	كمية	مبلغ	س . و	كمية	مبلغ	س . و	كمية	
25000	50	500	-	-	-	25000	50	500	2 - 1
79000	52.6666	1500	-	-	-	54000	54	1000	2 - 2
63200.02	52.6666	1200	15799.98	52.6666	300	-	-	-	2 - 8
52666.7	52.6667	1000	10533.32	52.6666	200	-	-	-	2-14
73466.7	52.4762	1400	-	-	-	20800	52	400	2-20
47228.6	52.4762	900	26238.1	52.4762	500	-	-	-	2-24
77828.6	51.8857	1500	-	-	-	30600	51	600	2-26
			52571.4		1000	130400		2500	مجموع

وللتأكد : إجمالي المدخولات - إجمالي المخرجات = الرصيد النهائي.

$$(2500 \text{ كلغ} - 1000 \text{ كلغ}) = 1500 \text{ كلغ.}$$

$$(130400 \text{ دج} - 52571.4 \text{ دج}) = 77828.6 \text{ دج.}$$

**طريقة الحصص : وتنقسم إلى :**

**(1) - طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)**

FIRST in, FIRST out method.

هذه الطريقة تعني أن المواد الأولية، تصرف على أساس أقدمية دخولها إلى المؤسسة بثمن كلفتها إلى أن تنفذ، وعند نفاذ الكمية الواردة في الأول، نأخذ سعر الكمية التي تليها وهكذا ...

**مزايا هذه الطريقة:**

ان الرصيد يكون معبرا بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق، ولذلك تستخدم في حالة انخفاض الأسعار المستمرة.

**عيوب هذه الطريقة:**

(1) - تحمل الانتاج الأسعار القديمة.

(2) - استخدام هذه الطريقة في بعض الأحيان يؤدي إلى نتائج غير عادلة.

**تطبيق : نأخذ نفس المعلومات من التطبيق رقم (1).**

## تقييم المخروجات حسب طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)

مادة الورق

بطاقة المخزون

التاريخ			مدخولات			مخروجات			رصيد نهائي		
كمية	س.و	مبلغ	كمية	س.و	مبلغ	كمية	س.و	مبلغ	كمية	س.و	مبلغ
500	50	25000	-	-	-	500	50	25000	500	50	25000
1000	54	54000	-	-	-	500	50	25000	500	50	25000
						1000	54	54000			
-	-	-	300	50	15000	200	50	10000	200	50	10000
-	-	-				1000	54	54000			
-	-	-	200	50	10000	1000	54	54000	1000	54	54000
-	-	-				1000	54	54000			
400	52	20800	-	-	-	400	52	20800	400	52	20800
-	-	-	500	54	27000	500	54	27000	500	54	27000
-	-	-				400	52	20800			
600	51	30600	-	-	-	400	52	20800	500	54	27000
						600	51	30600			
2500		130400	1000		52000						

وللتأكد: اجمالي المدخولات (بالكمية وبالقائمة) - اجمالي المخروجات =  
الرصيد الأخير للمخزون.

$$2500 \text{ كلغ} - 1000 \text{ كلغ} = 500 \text{ كلغ} + 400 \text{ كلغ} + 600 \text{ كلغ}$$

$$130400 \text{ دج} - 52000 \text{ دج} = 27000 \text{ دج} + 20800 \text{ دج} + 30600 \text{ دج}$$

## (2) - الوارد أخيرا، الصادر أولا : Last in, First out (LIFO)

تتلخص هذه الطريقة في اعتبار المواد المنصرفة للانتاج، هي المواد التي وردت للمؤسسة أخيرا. والغرض من هذه الطريقة تحميل الانتاج بقيمة المواد الأولية على أساس سعر يقارب السعر الجاري، وتستخدم هذه الطريقة في حالة ارتفاع الأسعار المستمر، وقد ساد استخدام هذه الطريقة في فترات انخفاض قيمة النقود وبالتالي ارتفاع الأسعار أو ما يطلق عليه اقتصاديات فترات التضخم حيث تأخذ الأسعار في الارتفاع المستمر، الأمر الذي يترتب عليه تضخم قيمة المخزون في نهاية السنة.

### مزايا هذه الطريقة:

- (1) - القضاء على ظهور الأرباح الصورية الناتجة عن تضخم قيمة المخزون السلعي في نهاية السنة بسبب ارتفاع الأسعار.
- (2) - تقييم المواد المصروفة لأقسام الانتاج بثمن كلفتها الحقيقية.
- (3) - تكلفة المنتجات تكون أقرب للواقع.

### عيوب هذه الطريقة:

- (1) - لا تستخدم إلا على نطاق محدود على صعيد التطبيق العملي، تستخدم فقط في المؤسسات التي لا يتعرض فيها المخزون السلعي للتلف.
- (2) - صعوبة العمل المحاسبي.
- (3) - التذبذب في تكاليف المنتجات صعودا وهبوطا.

**تطبيق :** نأخذ نفس المعلومات السابقة.

تقييم المخراجات حسب طريقة الوارد أخيرا، الصادر أولا (LIFO)

بطاقة المخزون مادة : الورق

مدخولات			مخراجات			رصيد نهائي			التاريخ
كمية	س.و	مبلغ	كمية	س.و	مبلغ	كمية	س.و	مبلغ	
500	50	25000	-	-	-	500	50	25000	2 - 1
1000	54	54000	-	-	-	500	50	25000	2 - 2
						1000	54	54000	
-	-	-	300	54	16200	500	50	25000	2 - 8
						700	54	37800	
-	-	-	200	54	10800	500	50	25000	2-14
						500	54	27000	
400	52	20800	-	-	-	500	50	25000	2-20
						500	54	27000	
						400	52	20800	
-	-	-	400	52	20800	500	50	25000	2-24
			100	54	5400	400	54	21600	
600	51	30600	-	-	-	400	54	21600	2-26
						600	51	30600	
25000		130400	1000		53200				المجموع

وللتأكد : اجمالي المدخولات (بالكمية والقيمة) - (اجمالي المخراجات) =  
الرصيد الأخير للمخزون.

$$2500 \text{ كلغ} - 1000 \text{ كلغ} = 500 \text{ كلغ} + 400 \text{ كلغ} + 600 \text{ كلغ}$$
$$130400 \text{ دج} - 53200 \text{ دج} = 25000 \text{ دج} + 21600 \text{ دج} + 30600 \text{ دج}$$

هناك طرق أخرى لتقييم المخراجات والمخزون المتبقى ومنها (1) .

### السعر الإداري :

والمقصود بالسعر الإداري هو ذلك السعر الذي تتخذه الإدارة أساسا لتسعير المواد الصادرة دون النظر في السعر الفعلي، فقد تتخذ الإدارة السعر السائد في زمن معين (أو السنة المالية) كأساس لتسعير المواد الصادرة وأخيرا قد تحدد الإدارة سعر معياريا (نمطيا) لتسعير المواد الصادرة وسواء تحدد السعر الإداري على أساس السعر السائد في زمن معين أو متوسط الأسعار لفترة معينة أو على أساس نمطي فإن الهدف من وراء ذلك هو اثبات تحميل الإنتاج خلال السنة بسعر موحد لكل صنف من الأصناف دون النظر للتكلفة الفعلية.

ويترتب على استخدام طريقة السعر الإداري ظهور فروق في تقويم المخزون من الأصناف نتيجة لتسعير المواد الصادرة بأسعار مخالفة للأسعار الفعلية التي تثبت بها المواد الواردة. وتعالج هذه الفروق في نهاية كل فترة تكاليفية على اعتبارها عنصرا من عناصر المصاريف الصناعية الغير مباشرة.

### التسعير على أساس سعر الشراء:

تستخدم هذه الطريقة في حالة المشتريات العاجلة التي تطلبها الأقسام الصناعية، ولا تمر وهي في طريقها إلى هذه الأقسام على إدارة المخازن وفي هذه الحالة تسعر هذه المواد على أساس سعر الشراء الظاهر بفاتورة الشراء في الحال.

#### 6.4 - محددات تسيير المخزون (1)

على الرغم من أن وظيفة التخزين وظيفة مساعدة (مكملة) باعتبارها مرتبطة بمصالح ووظائف أخرى، كالإنتاج والبيع، فإن مشكلة تسيير المخزون تكتسي أهمية خاصة نظرا لارتباطها بجوانب متعددة من حيث أنها.

- تواجه إدارة التموين في تحديد الكمية الواجب الاحتفاظ بها في المخازن في تواريخ معينة.

- وتواجه إدارة الإنتاج في تحديد كميات المواد واللوازم الضرورية لما بين المراحل المختلفة للعملية الانتاجية.

- وتعرض إدارة المبيعات في تحديد كمية المنتوجات القامة الواجب توافرها في الوقت المناسب.

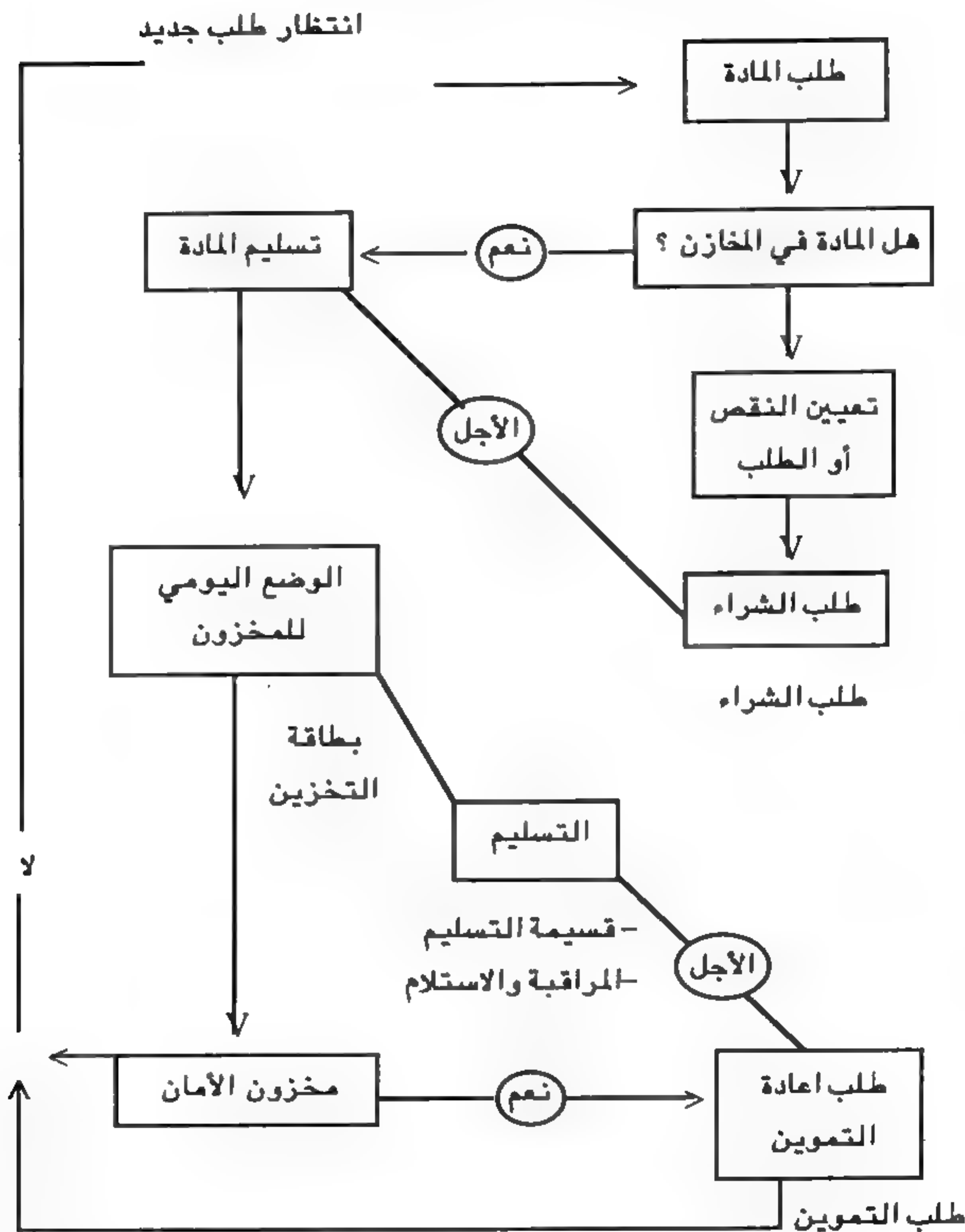
- كما تجابه إدارة المالية في تحديد رأسمال العامل المستثمر في المخزون.

---

عن كتاب أحمد طرطار : الترشيد الاقتصادي للطاقت الانتاجية في المؤسسة . ص : 77، 1993.



## 7.4 - مراحل التسيير الاقتصادي والإداري للمخزون (1)



B. MARTORY / Y. PESQUEUX : Economie d'entreprise page 127  
nothan technique 1986.

## 8.4 - الرقابة على المواد:

تأتي الرقابة على المواد المخزونة عن طريق اجراءات الجرد للمواد المختلفة التي بالمخازن، وهو عبارة عن عملية حصر المواد عن طريق الوزن أو القياس أو العد لكافة المواد الموجودة في المخازن والمستودعات، واثبات ذلك في قوائم الجرد المعدة لهذه الغاية.

### أساليب الجرد:

#### أسلوب الجرد الدائم :

نصت المادة 19 من الدليل الوطني للمحاسبة تتبع حركة المخزون بما يسمى الجرد الدائم، إلا أنه يمكن الخروج عن هذه القاعدة خلال فترة بالنسبة للمؤسسات التي لا توجد في حالة تمكنها من ممارسة الجرد الدائم، وذلك بعد موافقة وزير المالية بناء على اقتراح من المجلس الأعلى للمحاسبة.

#### أسلوب الجرد المادي:

نصت المادة 20 : يتم الجرد المادي لعناصر المخزون مرة واحدة على الأقل في السنة المالية عند اقفال هذه الأخيرة إلا أنه مع التحفظ بأن عناصر المخزون قد أحصيت مرة واحدة على الأقل خلال السنة المالية فإن المؤسسات يمكنها القيام بعمليات الجرد المتتالي أثناء الدورة.

## 9.4 - فوائد الجرد الدائم :

(1) - تلافي الجهود والوقت والتكاليف التي تستلزمها عملية الجرد الدوري.

(2) - يعطي نظاما دقيقا ومفصلا لحركة المواد الأولية.

(3) - إن مسك الجرد الدائم يجعل من الصعب وقوع اختلاس أو حادثة في المؤسسة، ويمكن إكتشاف الفروق والأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب.

(4) - معرفة الأصناف التالفة والاستغناء عنها في الوقت المناسب.

(5) - يساعد هذا النظام على تقدير قيمة التعويضات التي تطلبها المؤسسة في حالة حدوث حريق أو سرقة.

(6) - تحديد التكلفة الحقيقية للمخزونات.

### **عيوب الجرد المادي :**

(1) - يتطلب جهود ضخمة لإجراء عملية الجرد وخاصة إذا تعددت المواد.

(2) - التوقف عن الانتاج بسبب اغلاق المؤسسة طيلة الفترة.

(3) - التأخير في اعداد حسابات المؤسسة، واعداد الميزانية الختامية.

(4) - عدم معرفة الأصناف التالفة في الوقت المناسب.

### **المستندات المستخدمة لإثبات المدخولات والمخرجات.**

**قسمة الاستلام:** بالنسبة للمدخولات الواردة من خارج المؤسسة.

**قسمة التسليم :** بالنسبة للمخرجات التي توجهها مصالح المؤسسة وأقسامها إلى ورشات الانتاج.

**بطاقة المخزون :** يتم فيها تعريف المادة - الكمية - النوعية - مخزون

الامان.

## 10.4- فروقات الجرد :

قد يظهر الجرد المادي في نهاية الدورة قيمة المخزون تختلف عن قيمته المحاسبية، وهذا الفرق نسميه فرق الجرد، وتستنتج فروقات الجرد عن الأسباب التالية:

السرقه، التلف، تبخر المواد، نقص كمية البضاعة أثناء نقلها، التقريب في أسعار المخرجات.

هذه الفروقات تمثل ايرادا إذا كان المخزون الحقيقي أكبر من المخزون المحاسبي،

ونفقه إذا كان المخزون الحقيقي أصغر من المخزون المحاسبي .

لا تستطيع المؤسسة إضافة هذه الفروق لأن التكاليف وسعر التكلفة قد تم حسابها، ولهذا تطرح أو تضاف إلى النتيجة ويمكن إدخالها ضمن فوارق التحميل.

### تطبيق :

فيمايلي المعلومات المستخرجة من مؤسسة " أ " وذلك بتاريخ

12-25 - 19.

العناصر	القيمة المحاسبية	القيمة الحقيقية
مواد أولية	79000	80000
منتجات تامة	95400	95000

**المطلوب : احسب فوارق الجرد.**

مواد أولية :  $80000 - 79000 = 1000$

منتجات تامة :  $95000 - 95400 = -400$

$1000 - 400 = 600$

:

$600$  تضاف إلى النتيجة

**الفرق = القيمة الحقيقية - القيمة المحاسبية**

**نهرين (1) :**

تصنع إحدى المؤسسات المنتج " أ " باستعمال المادتين (س، ص)

" يستلزم 3 كلغ من المادة س، و 4 كلغ من المادة ص من أجل صنع منتج

واحد من " أ " وفي مايلي المعلومات الخاصة بشهر أكتوبر 19.

**الانتاج: أنتجت المؤسسة 600 منتج من " أ "**

**المخزونات :** كان رصيد أول المدة 4000 كلغ من المادة س بمبلغ

60000 دج و 3000 كلغ من المادة ص بمبلغ 36000 دج.

**المشتريات :** 1200 كلغ من المادة س بسعر 14 دج للكلغ الواحد، 900

كلغ من المادة ص بسعر 14 دج للكلغ الواحد .

حيث بلغت مصاريف التمويل 2400 دج للمادة س، و 1500 دج للمادة ص.

**المطلوب :**

(1) - حساب كلفة شراء المادة س، وص.

(2) - اعداد بطاقة تخزين المادة س، وص. (طريقة الكلفة المتوسطة).

(3) - اعداد بطاقة كلفة انتاج المنتج " أ " علما أن مصاريف التصنيع بلغت 60000 دج.

(4) - اعداد بطاقة سعر التكلفة علما أن مصاريف التوزيع بلغت 20000 دج.

(5) - اعداد النتيجة علما أن كل الانتاج تم بيعه بـ 280 دج للمنتج الواحد.

**الحل :**

**بطاقة كلفة شراء المادة " س " .**

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
المشتريات	1200	14	16800
م . التموين			2400
كلفة الشراء	1200	16	19200

**بطاقة كلفة شراء المادة " ص "**

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
المشتريات	900	14	12600
م . التموين			1500
كلفة الشراء	900	15.66	14100

بطاقة تخزين المادة " س "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
مخزون أول مدة	4000	15	60000
المدخولات	1200	16	19200
بالمخزون	5200	15.23	79200
مخروجات	1800=3×600	15.23	27414
مخزون نهائي	3400	15.23	51786

بطاقة تخزين المادة " ص "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
مخزون أول مدة	3000	12	36000
المدخولات	900		14100
بالمخزون	3900	12.84	50100
مخروجات	2400=4×600	12.84	30816
مخزون نهائي	1500	12.85	19284

كلفة انتاج المنتجات " أ "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
مادة مستهلكة س	1800	15.23	27414
مادة مستهلكة ص	2400	12.84	30816
م . التصنيع			60000
بالمخزون	600	197.05	118230
المخزوات	600	197.05	118230
المخزون النهائي	00		00

سعر التكلفة

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
تكلفة الانتاج	600	197.05	118230
م . التوزيع			20000
سعر التكلفة	600	230.38	138230

النتيجة

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
رقم الأعمال	600	280	168000
سعر التكلفة	600	230.38	138230
النتيجة	600	49.61	29770

نهرين (2) :

تصنع إحدى المؤسسات الصناعية منتجين أ ، ب باستعمال نفس المادة س .

المنتجات أ ، ب ، يتم تصنيعها بنفس الورشة.

المخزونات الافتتاحية:

المادة س 29000 وحدة بسعر 15.40 دج للوحدة.

المنتجات "أ" 100 وحدة بسعر 1634 دج.

المنتجات "ب" لا توجد.

مشتريات الفترة:

100000 وحدة من المادة "س" بسعر 15 دج للوحدة، كما بلغت مصاريف

الشراء 52900 دج.



## استهلاك المادة الأولية:

82000 وحدة من أجل صنع المنتجات "أ".

35000 وحدة من أجل صنع المنتجات "ب".

## اليد العاملة:

شغلت الورشة 25000 سا. بسعر 12.40 دج للساعة منها 17600 ساعة تخص المنتجات "أ".

## التكاليف الغير مباشرة:

" مصاريف الانتاج 221250 دج توزع على أساس ساعات العمل المباشرة.

"مصاريف التوزيع 31710 دج منها  $\frac{2}{3}$  تخص المنتجات "أ". والباقي للمنتجات "ب".

في نهاية الفترة بقي بالمخزون 130 وحدة من المنتجات "أ" وكل منتجات "ب" المصنعة تم بيعها.

## انتاج الفترة:

1000 وحدة منتج "أ".

750 وحدة منتج "ب".

تقيد المؤسسة الصادر من المخزون حسب طريقة الكلفة المتوسطة.

المطلوب :

- (1) - حساب كلفة شراء المادة "س".
- (2) - اعداد بطاقة تخزين المادة "س".
- (3) - حساب كلفة انتاج المنتجات أ، ب.
- (4) - حساب سعر تكلفة المنتجات أ ، ب.
- (5) - حساب النتيجة للمنتجات أ ، ب ، علما أن سعر بيع المنتج "أ" 2000 دج للمنتج الواحد و 1000 دج للمنتج الواحد من "ب".

الحل :

بطاقة كلفة شراء المادة س.

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
المشتريات	100000	15	1500000
م . الشراء	-	-	52900
كلية الشراء	100000	15.5	1552900

تخزين المادة س

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
مخزون بداية المدة	29000	15.40	446600
مدخولات	100000	15.5	1552900
بالمخزون	129000	15.5	1999500
مخروجات من			
المنتجات أ	82000	15.5	1271000
المنتجات ب	35000	15.5	542500
المخزون النهائي	12000	15.5	186000

كلفة انتاج المنتج " أ "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
مواد مستهلكة	82000	15.5	1271000
يد عاملة مباشرة	17600	12.4	218240
مصاريف غير مباشرة	17600	8.85	155760
كلفة الانتاج	1000	1645	1645000

تخزين المنتجات " أ "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
مخزون ابتدائي	100	1634	1634000
مدخولات	1000	1645	1645000
بالمخزون	1100	1644	1808400
مخروجات	970	1644	1594680
مخزون نهائي	130	1644	213720

كلفة انتاج المنتجات " ب "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
مواد مستهلكة	35000	15.5	542500
يد عاملة مباشرة	7400	12.4	91760
م . غير مباشرة	7400	8.85	65940
كلفة الانتاج	750	933	699750

سعر تكلفة المنتجات " أ "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
كلفة الانتاج	970	1644	1594680
م . التوزيع			21140
سعر التكلفة	970	1665.79	1615820

سعر تكلفة المنتجات " ب "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
تكلفة الانتاج	750	933	699750
مصاريف التوزيع			10570
سعر التكلفة	750	947.09	710320

نتيجة المنتجات " أ "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
رقم الأعمال	970	2000	1940000
سعر التكلفة	970	1665.79	1615820
النتيجة	970	334.20	324180

نتيجة المنتجات " ب "

العناصر	الكمية	س . و	المبالغ
رقم الأعمال	750	1000	750000
سعر التكلفة	750	933	699750
النتيجة	750	67	50250

تحميل المصاريف الغير المباشرة بالنسبة للمنتج أ،

$$221250$$

$$8.85 = \frac{221250}{25000}$$

$$25000$$

$$155760 = 8.85 \times 17600$$

تحميل المصاريف الغير المباشرة بالنسبة للمنتج " ب "

$$.65940 = 8.85 \times 7400 = 8.85 \times (17600 - 25000)$$



# الفصل الخامس

## توزيع التكاليف الغير المباشرة بين الأقسام المتجانسة

1 - القسم المتجانس

أ - مفاتيح التوزيع

ب - تكلفة وحدة العمل

2 - توزيع المصاريف الغير المباشرة على الأقسام

أ - التوزيع الأولي

ب - التوزيع الثانوي

3 - جداول توزيع المصاريف الغير مباشرة

مثال تطبيقي

4 - طرق توزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية

(1) - الطريقة المباشرة

(2) - طريقة التوزيع التنازلي

(3) - طريقة التوزيع التبادلي





## توزيع التكاليف الغير المباشرة بين الأقسام المتجانسة.

### 1.5 - القسم المتجانس:

يعرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف (1).

والقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك.

يمكن قياس نشاطها بنفس الوحدة نسميها «وحدة العمل».

#### مفاتيح التوزيع

التموين	كمية أو قيمة المواد المستهلكة
الانتاج	كمية أو قيمة المواد المستهلكة وقت يد العاملة وقت الآلة وحدة المنتج : العدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول
التوزيع والادارة	على أساس كلفة الانتاج على أساس رقم الأعمال الوحدات المنتجة

محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف (وزارة التربية الوطنية) ص 78. (85 - 86).

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مجموع المصاريف الغير المباشرة الخاص بالقسم}}{\text{عدد وحدات العمل (القياس)}}$$

**عدد وحدات العمل :** هو عدد الوحدات التي استهلكها أو استعملها القسم المعني.

### (1) - الأقسام الرئيسية:

وهي التي تقوم بتوريد المواد وتصنيع المنتجات وتوزيعها وتتمثل في :

- (1) - قسم التموين .
- (2) - قسم الانتاج .
- (3) - قسم التوزيع .

### (2) - الأقسام الفرعية:

وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل.

- (1) - الصيانة .
- (2) - النقل .
- (3) - الإدارة .

## 2.5 - توزيع المصاريف الغير المباشرة على الأقسام:

يتم التوزيع على مرحلتين.

- (أ) - توزيع أولي.
- (ب) - توزيع ثانوي.

### ( أ ) - التوزيع الأولي :

يحدد المصاريف التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى ، ويمكن تخصيص المصاريف الغير مباشرة مباشرة إلى قسم معين.

## ب) - التوزيع الثانوي :

هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحمل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.

### 3.5 - جداول التوزيع المصاريف الغير المباشرة:

#### 1) - جدول توزيع المصاريف الغير المباشرة:

مثال :

المصاريف	المجموع	أقسام فرعية				أقسام رئيسية	
		الصيانة	النقل	الادارة	التموين	الانتاج	التوزيع
المجموع							

تطبيق (1):

فيمايلي المعلومات المستخرجة من عيادة متعددة الخدمات، والتي تتكون من الأقسام التالية:

**الأقسام الرئيسية:** الكسور- الجراحة - الطب الداخلي - طب الأطفال.

**الأقسام الفرعية:** الادارة - الصيدلية - المطبخ - الصيانة - الأفرشة.

**قدرتها :** تحتوي على 300 سرير.

توزيع المصاريف الغير المباشرة على الأقسام.

**مواد ولوازم مستهلكة:** 3310000 دج موزعة على :

الإدارة : 670000 دج      المطبخ : 300000 دج  
الصيدلية : 1400000 دج      الأفرشة : 140000 دج  
الصيانة : 800000 دج.

**خدمات : 1040000 موزعة على :**

الإدارة : 420000  
الصيدلية : 120000  
المطبخ : 48000  
الأفرشة : 70000  
الصيانة : 80000  
قسم الكسور : 70000  
قسم الجراحة : 68000  
قسم الطب الداخلي : 90000  
قسم طب الأطفال : 74000

**مصاريف عاهلين : 907000 موزعة على :**

الإدارة : 50000  
الصيدلية : 40000  
المطبخ : 80000  
الأفرشة : 80000  
الصيانة : 45000  
الكسور : 128000  
الجراحة : 114000  
قسم طب الداخلي : 230000  
قسم طب الأطفال : 140000

**مصاريف متنوعة : 3000 موزعة 2000 للإدارة ، 1000 للصيانة.**

مخصصات الاهلاك : 1200 موزعة للإدارة.

**المطلوب : اعداد جدول التوزيع الأولي.**

جدول التوزيع الأولي

اقسام رئيسية				اقسام فرعية					الوظائف	
				مباني	أفرشة	مطبخ	ميدالية	الإدارة	المجموع	المصاريف
طلب الاطلاق	طلب داخلي	جراحة	كسور							
-	-	-	-	800000	140000	300000	1400000	670000	3310000	مواد ولوازم مستهلكة
74000	90000	68000	70000	80000	70000	48000	120000	420000	1040000	خدمات
140000	230000	114000	128000	45000	80000	80000	40000	50000	907000	مصاريف عاملين
-	-	-	-	1000	-	-	-	2000	3000	مصاريف متنوعة
-	-	-	-	-	-	-	-	1200	1200	مخصصات اهلاك
214000	320000	182000	198000	926000	290000	428000	1560000	1143200	5261200	المجموع

## التوزيع الثانوي للمصاريف الغير المباشرة:

تطبيق (2): تابع للتطبيق السابق.

### مصاريف الإدارة:

- توزع تناسبيا مع العدد 4 بالنسبة لقسم الكسور.
- • • • •
- 5 بالنسبة لقسم الجراحة.
- • • • •
- 8 بالنسبة لقسم الطب الداخلي.
- • • • •
- 3 بالنسبة لقسم طب الأطفال.

### مصاريف الصيدلية والصيانة:

- توزع تناسبيا مع عدد أيام تشغيل الأسرة.
- قسم الكسور : 2200 يوم      قسم الجراحة : 1400 يوم.
- طب داخلي : 2500 يوم      طب الأطفال : 1900 يوم.
- مصاريف المطبخ : توزع تناسبيا مع الوجبات المقدمة.

- قسم الكسور : 20000 وجبة      قسم الجراحة : 12000 وجبة
- قسم الطب الداخلي : 15000 وجبة      قسم طب الأطفال : 3000 وجبة

### مصاريف الأفرشة : توزع تناسبيا مع وزن الأفرشة المغسولة :

- قسم الكسور : 13000 كلغ      قسم الطب الداخلي : 6000 كلغ.
- قسم الجراحة : 5000 كلغ      قسم طب الأطفال : 5000 كلغ.

**المطلوب :** اعداد جدول التوزيع الثانوي.

**الحل :**

**توزيع مصاريف قسم الادارة :**

$$\text{معامل التناسب: } 57160 = \frac{1143200}{20} = \frac{1143200}{3 + 8 + 5 + 4}$$

**نحميل الأقسام الرئيسية :**

قسم الكسور :  $228640 = 4 \times 57160$

قسم الجراحة :  $285800 = 5 \times 57160$

قسم الطب الداخلي :  $457280 = 8 \times 57160$

قسم طب الأطفال :  $171480 = 3 \times 57160$

المجموع :  $1143200 = 171480 + 457280 + 285800 + 228640$

**توزيع مصاريف قسم الصيدلية:**

**معامل التناسب :**

$$195 = \frac{1560000}{8000} = \frac{1560000}{1900 + 2500 + 1400 + 2200}$$

قسم الكسور :  $429000 = 195 \times 2200$

قسم الجراحة :  $273000 = 195 \times 1400$

قسم الطب الداخلي :  $487500 = 195 \times 2500$

قسم طب الأطفال :  $370500 = 195 \times 1900$

المجموع :  $1560000 = 370500 + 487500 + 273000 + 429000$

**توزيع مصاريف قسم الصيانة:**

معامل التناسب :

$$115.75 = \frac{926000}{8000 + 1900 + 2500 + 1400 + 2200}$$

قسم الكسور :  $254650 = 115.75 \times 2200$

قسم الجراحة :  $162050 = 115.75 \times 1400$

قسم الطب الداخلي :  $289375 = 115.75 \times 2500$

قسم طب الأطفال :  $219925 = 115.75 \times 1900$

المجموع :  $926000 = 219925 + 289375 + 162050 + 254650$

**توزيع مصاريف قسم المطبخ :**

معامل التناسب :

$$8.56 = \frac{428000}{50000 + 3000 + 15000 + 12000 + 20000}$$



قسم الكسور :  $171200 = 8.56 \times 20000$

قسم الجراحة :  $102720 = 8.56 \times 12000$

قسم الطب الداخلي :  $128400 = 8.56 \times 15000$

قسم طب الأطفال :  $25680 = 8.56 \times 3000$

المجموع :  $428000 = 25680 + 128400 + 102720 + 171200$

**توزيع مصاريف قسم الأفرشة:**

معامل التناسب :

$$10 = \frac{290000}{29000 + 5000 + 6000 + 5000 + 13000}$$

قسم الكسور :  $130000 = 10 \times 13000$

قسم الجراحة :  $50000 = 10 \times 5000$

قسم الطب الداخلي :  $60000 = 10 \times 6000$

قسم طب الأطفال :  $50000 = 10 \times 5000$

المجموع :  $290000 = 50000 + 60000 + 50000 + 130000$

(2) جدول التوزيع الثاني

أقسام رئيسية				أقسام فرعية					الموظفون	
طلب الاعمال	طلب داخلي	جراحة	كسور	الصيانة	الافرشة	المطبخ	الميدانية	الادارة	مجموع	المصاريف
214000	320000	182000	198000	926000	290000	428000	1560000	1143200	5261200	مجموع التوزيع الاول التوزيع الثاني
171480	457280	285800	228640	-	-	-	-	1143200-		
370500	487500	273000	429000	-	-	-	1560000-			
25680	128400	102720	171200	-	-	428000-				
50000	60000	50000	130000	-	290000-					
219925	289375	162050	254650	926000-						
1051585	1742555	1055570	1411490	0	0	0	0	0	5261200	

## 4.5 - طرق توزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية:

تستخدم المؤسسة طرقا متعددة لتوزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، وتختلف عملية التوزيع باختلاف ظروف العمل، حجم المصاريف الغير مباشرة الخاضعة للتوزيع، وفيمايلي هذه الطرق:

- (1) - الطريقة المباشرة.
- (2) - طريقة التوزيع التنازلي.
- (3) - طريقة التوزيع التبادلي، وبدورها تنقسم إلى :
  - (أ) - الطريقة الجبرية.
  - (ب) - طريقة التكلفة النظرية.

### (1) - الطريقة المباشرة:

تقوم على أساس التوزيع الاجمالي للمصاريف الغير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية، وهناك توزيع اجمالي ، وتوزيع انفرادي.

مثال : فيمايلي جدول التوزيع المصاريف الغير المباشرة العائد لاحدى المؤسسات.

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية		المجموع	الوظائف
التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة	الادارة		التكاليف
460000	200000	120000	50000	30000	446000	مجموع التوزيع الأولي

## المطلوب:

توزيع اجمالي المصاريف الغير مباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية بنسبة 2 - 4 - 2 - على التوالي مع اعداد جدول التوزيع.

أ - جدول التوزيع الاجمالي.

ب - جدول التوزيع الانفرادي.

الحل : اجمالي المصاريف الغير المباشرة للأقسام الفرعية:

$$80000 = 50000 + 30000$$

(1.)

$$20000 = 2 \times \frac{80000}{2 + 4 + 2} = \text{نصيب قسم التموين}$$

$$40000 = 4 \times \frac{80000}{2 + 4 + 2} = \text{نصيب قسم الانتاج}$$

$$20000 = 2 \times \frac{80000}{2 + 4 + 2} = \text{نصيب قسم التوزيع}$$

( أ ) - جدول التوزيع الاجمالي :

الوظائف التكاليف	المجموع	الأقسام الفرعية		الأقسام الرئيسية		
		الادارة	الصيانة	التموين	الانتاج	التوزيع
التوزيع الأولي	446000	30000	50000	120000	200000	46000
توزيع ثانوي						
توزيع الادارة والصيانة		- 30000	- 50000	20000	40000	20000
المجموع	446000	00	00	140000	240000	66000

(ب)

$$7500 = 2 \times \frac{30000}{2 + 4 + 2} = \text{نصيب قسم التموين من الإدارة}$$

$$15000 = 4 \times \frac{30000}{2 + 4 + 2} = \text{نصيب قسم الانتاج من الادارة}$$

$$7500 = 2 \times \frac{30000}{2 + 4 + 2} = \text{نصيب قسم التموين من الادارة}$$

توزيع مصاريف الصيانة على :

$$12500 = 2 \times \frac{50000}{2 + 4 + 2} = \text{قسم التموين}$$

$$\text{قسم الانتاج} = 4 \times \frac{50000}{2 + 4 + 2} = 25000$$

$$\text{قسم التوزيع} = 2 \times \frac{50000}{2 + 4 + 2} = 12500$$

(ب) جدول التوزيع الانفرادي.

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية		المجموع	الوظائف
التوزيع	الانتاج	التموين	الصيانة	الادارة		التكاليف
46000	200000	120000	50000	30000	446000	التوزيع الأولي
						توزيع ثانوي
75000	15000	7500	-	- 3000	-	الادارة
				00		
12500	25000	12500	- 50000	-	-	الصيانة
66000	240000	140000	00	-	446000	المجموع

**ملاحظة :**

مزايا هذه الطريقة تمتاز بسهولة التطبيق في الحياة العملية، أما عيوبها فإنها تتجاهل تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية ولا تبين التكلفة الحقيقية.

**(2) - طريقة التوزيع التنازلي :**

تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف الغير مباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية، بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام الفرعية الأخرى.

## مثال (1)

تصنع المؤسسة المنتجات التالية :

ص 1، ص 2، ص 3، باستعمال المادتين ، أ 1، أ 2،

وحدات العمل في الأقسام الرئيسية هي :

التموين : اللتر من المواد الأولية.

الانتاج : ساعة يد عاملة مباشرة.

التوزيع : أ دج من رقم الأعمال.

**مشتريات الفترة :** 5000 لتر من أ 1 بسعر 200 دج / للتر الواحد.

4000 لتر من أ 2 بسعر 150 دج للتر الواحد.

**مستلزمات الانتاج :**

2000 ساعة من أجل صنع ص 1 .

2400 ساعة من أجل صنع ص 2 .

1300 ساعة من أجل صنع ص 3 .

**مبيعات الفترة :**

300000 دج من ص 1 .

200000 دج من ص 2 .

ص 3 لم يتم بيعه

التوزيع الأولي أعطى النتائج التالية:

أقسام رئيسية			أقسام فرعية			التكاليف
التوزيع	الانتاج	التموين	النقل	صيانة	ادارة	
60000	170000	80000	42000	20000	30000	402000

التوزيع الثانوي أعطى النتائج التالية:

أقسام رئيسية			أقسام فرعية			التكاليف
التوزيع	الانتاج	التموين	النقل	صيانة	ادارة	
20%	50%	20%	-	10%	-	توزيع * الادارة
20%	40%	10%	30%	-	-	* الصيانة
2 / 3	-	1 / 3	-	-	-	* النقل

المطلوب : اتمام جدول التوزيع الغير المباشر.



جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة

أقسام رئيسية		أقسام فرعية			مجموع	الأقسام
التوزيع	الانتاج	التمويل	النقل	المصيانة	الادارة	
60000	170000	80000	42000	20000	30000	المصاريف التوزيع الأولي التوزيع الثانوي توزيع الادارة
6000	15000	6000	-	+ 3000	- 30000	
4600	9200	2300	6900	23000	0	
				23000-		
32600	-	16300	48900	0		توزيع النقل
			48900-			
103200	194200	104600	0			مجموع التوزيع الثانوي
أنج رقم الأعمال 500000	مس/يد عاملة 5700	اللتز/المشتراة 9000				نوع وحدة العمل عدد وحدات العمل كلية وحدة العمل
0.2	34.07	11.62				

## مثال (2)

كل لتر من المواد الأولية المشتراة يحمل المؤسسة 11.62 دج من المصاريف الغير المباشرة.

وكل ساعة يد عاملة مباشرة تحملها 34.07 دج من المصاريف الغير المباشرة.

وكل أ دج مبيعات يحمل المؤسسة 0.20 من المصاريف الغير المباشرة.

- باعت هذه المؤسسة خلال الفترة 5000 من المنتج ص 1 حيث بلغ انتاج الشهر 7500 من ص 1 . بسعر 200 دج للمنتج الواحد.

مواد مستهلكة 3000 وحدة من أ 1 ، 1600 أ 2. كلفة اليد العاملة المباشرة 10 دج للساعة :

**المطلوب :** حساب نتيجة المنتج ص 1.

**الحل :**

**كلفة شراء المادة أ 1.**

العناصر	كمية	س . و	مبالغ
مشتريات	5000	200	1000000
م . التموين	5000	11.62	58100
كلفة الشراء	5000	211.62	1058100

كلفة شراء المادة أ2.

العناصر	كمية	س . و	مبالغ
مشتريات	4000	150	600000
م . التمويل	4000	11.62	46480
كلفة الشراء	4000	161.62	646480

كلفة الانتاج ص1 .

العناصر	كمية	س . و	مبالغ
مادة مستهلكة أ1	3000	211.62	634860
مادة مستهلكة أ2	1600	161.62	258592
يد عاملة مباشرة	2000	10	20000
م . غير مباشرة	2000	34.07	68140
كلفة الانتاج	7500	130.87	981592

سعر تكلفة المنتج

العناصر	الكمية	س . و	مبالغ
كلفة الانتاج	5000	130.87	654350
م . التوزيع	300000	0.20	60000
سعر التكلفة	5000	142.87	714350

النتيجة التحليلية

العناصر	كمية	س . و	مبالغ
رقم الأعمال	5000	200	1000000
سعر التكلفة	5000	142.87	714350
النتيجة	5000	57.13	285650

### (3) - طريقة التوزيع التبادلي :

#### الخدمات المتبادلة

تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام،

لتحديد مقدار الخدمات التي يقدمها كل قسم للآخر، يمكن اتباع إحدى الطريقتين التاليتين :

( أ ) - الطريقة الجبرية.

(ب) - طريقة التكلفة النظرية.

#### الطريقة الجبرية:

تعتمد هذه الطريقة باعتبار المجهول هو مجموع مصاريف كل قسم بحيث يتضمن الخدمات المتبادلة، وعند اجراء العمليات الحسابية المتعلقة بها يعتمد على افتراض ، س ، و ص هما قيم تكلفة وحدة عمل في قسمين يتبادلان الخدمات فيما بينهما.

مثال : التوزيع الأولي للتكاليف الغير مباشرة أعطى المجاميع التالية

الوظائف التكاليف	المجموع	الأقسام الفرعية			الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج	التوزيع
التوزيع الأولي	324560	32316	6400	30388	156976	98480

التوزيع الثانوي يخصص باستعمال المفاتيح التالية :

**الإدارة:** 10٪ للصيانة، 20٪ للتموين، 60٪ للإنتاج ، 10٪ للتوزيع.

**الصيانة:** 5٪ للإدارة، 15٪ للتموين، 80٪ للإنتاج.

**وحدات العمل :**

**قسم التموين :** كلغ من المواد الأولية المشتراة.

**قسم الإنتاج:** ساعة يد عاملة مباشرة.

**قسم التوزيع:** أ د ج من رقم الأعمال.

**المشتريات:** 16000 كلغ.

\* 13000 ساعة مخصصة للإنتاج..

رقم الأعمال 852400 دج.

**المطلوب :** اعداد جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة مع تحديد

كلفة وحدة العمل.

**تحديد الخدمات المتبادلة:**

الصيانة		الإدارة	
ص	6400	س	32316
	10٪ س		5٪ ص

س = 0.05 + 32316 (1)

س = 0.10 + 6400 (2)

س = 0.05 + 32316 (0.10 + 6400)

س = 0.0050 + 320 + 32316

س - 0.0050 = 32636

0.995 = 32636

س =  $\frac{32636}{0.995}$  = 32800 = < الادارة

بالتعويض في المعادلة (2) نجد أن:

س = 0.10 × 32800 + 6400 = 9680 = < الصيانة.

جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة.

الوظائف التكاليف	المجموع	الأقسام الفرعية			الأقسام الرئيسية		
		الادارة	الصيانة	التمويل	الانتاج	التوزيع	
توزيع اولي	324560	32316	6400	30388	156976	98480	
توزيع ثانوي							
الادارة		- 32800	3280	6560	19680	3280	
الصيانة		484	9680-	1452	7744		
المجموع		00	00	38400	184400	101760	
وحدات العمل				16000	13000	852400	
كلية وحدة العمل				2.4	14.18	0.119	

## مزايا طريقة الخدمات المتبادلة:

تعتبر طريقة الخدمات المتبادلة أدق الطرق المستخدمة في توزيع الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية لأنها تحقق مايلي :

- (1) - التخصيص العادل للتكاليف الثانوية على جميع المراكز المستفيدة.
- (2) - تحديد التكلفة الحقيقية لنشاط كل قسم.
- (3) - يمكن للمؤسسة اقامة نظام سليم للرقابة.

## ب) طريقة التكلفة النظرية:

نأخذ نفس المثال السابق

### تكلفة قسم الإدارة:

32316	تكلفة بداية الفترة
	تكلفة وحدات عمل الصيانة
+ 320	$5\% \times 6400$
32636	التكلفة الكلية
326.36	تكلفة الوحدة

### تكلفة قسم الصيانة:

6400	تكلفة بداية الفترة
	تكلفة وحدات عمل لقسم الادارة
+ 3233.6	$10\% \times 323.36$
9663.6	التكلفة الكلية
96.636	تكلفة الوحدة

**كلفة وحدة قسم الإدارة:**

32316	كلفة بداية الفترة
	كلفة الصيانة
+ 483.18	$96.636 \times 5\%$

32799.18 الكلفة الكلية

327.99 كلفة الوحدة

نأخذ كتكلفة نظرية

الإدارة : 32799.18 تقريبا 32700

الصيانة : 9663.6 تقريبا 9600



## جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة.

الوظائف			المجموع		الوظائف		
التكاليف			الاقسام الفرعية		الاقسام الرئيسية		
			الصيانة	الادارة	التموين	الانتاج	التوزيع
الصيانة	324560	32316	6400	+ 480	30388	156976	98480
				32796			
			+ 3270	- 32700	6540	19620	3270
			9670	96			
الادارة			9600 -		1440	7680	
رصيد			70				
الصيانة							
الرصيد							
المجموع					38368	184276	101750
وحدات العمل					16000	13000	852400
تكلفة وحدة العمل					2.39	14.17	0.119

يرحل رصيد المتبقى من الأقسام الفرعية، الادارة ، والصيانة إلى جدول حسابات النتائج في نهاية الفترة، ويبدأ كرصيد ابتدائي في بداية الفترة لكل قسم،

يعاب على هذه الطريقة التقريب الكبير للأرقام.



# الفصل السادس

## المشاكل المتعلقة بكلفة الانتاج

6 - 1 - منتجات قيد التنفيذ

6 - 2 - الطلبيات

6 - 3 - الفضلات والمهمات

6 - 4 - المنتجات الفرعية

6 - 5 - التكاليف المدمجة لكلفة الانتاج وسعر التكلفة

\* التكاليف الغير المدمجة

\* العناصر الاضافية

6 - 5 - 1 - المقارنة بين نتائج المحاسبة العامة والتحليلية



## (6) - المشاكل المتعلقة بكلفة الإنتاج

6 - 1 - منتوجات قيد التنفيذ.

6 - 2 - الطلبات.

6 - 3 - الفضلات والمهمات.

6 - 4 - المنتجات الفرعية.

### 1.6 - منتوجات قيد التنفيذ :

هي قيمة المنتجات في طريقة التكوين أو التحويل في نهاية الفترة، وفي حالة وجود منتجات قيد التنفيذ أو تحت الصنع فإن مبلغ التكاليف المخصصة بإنتاج فترة معينة يمكن حسابه.

كلفة الإنتاج = قيد التنفيذ أول المدة + مصاريف التصنيع الفترة - قيد التنفيذ آخر المدة.

مثال : قيد التنفيذ في 1 - 4 - 19 ن = 80000 دج.

تكاليف إنتاج الشهر : 140000 دج.

قيد التنفيذ في 30 - 04 - 19 ن : 70000 دج.

كلفة الإنتاج = 80000 + 140000 - 70000 = 150000 دج

### تحليل قيد التنفيذ:

في حالة الإنتاج المستمر للمنتجات : مجموع تكاليف الإنتاج تقسم بين المنتجات التامة الصنع والمنتجات قيد التنفيذ حسب المعطيات التقنية، فمثلا بالتناسب مع مدة تصنيع المنتجات التامة أو الغير التامة.

## 2.6- الطلبات :

تختلف طريقة تكاليف الطلبات عن طريقة تكاليف المرحلة بعدة أمور وفيمايلي مقارنة بين النظامين (1).

تكاليف المرحلة	تكاليف الطلبات
* الانتاج مستمر لمقابلة احتياجات السوق	* الانتاج متقطع لتلبية احتياجات الزبائن
* الانتاج متجانس ونمطي	* الانتاج غير متجانس وذو مواصفات مختلفة
* تحول الوحدات المنتجة من مرحلة إلى أخرى	* يمكن ألا تمر وحدات الانتاج في كافة الأقسام
* تحتسب التكلفة خلال فترة زمنية معينة	* تحتسب التكلفة بعد الانتهاء من عملية الانتاج
* تحتسب التكلفة الاجمالية على أساس التكلفة الوسطية للوحدة في كل مرحلة	* تحتسب التكلفة على أساس حصر التكاليف في الأقسام المختلفة
* صعوبة تحديد ربح أو خسارة الوحدات المنتجة في كل مرحلة	* يمكن معرفة نتيجة النشاط (ربح أو خسارة) لكل طلبية

تحمل كل طلبية بكافة التكاليف التي صرفت لانجازها وفي حالة وجود مصروفات صناعية غير مباشرة فيتم توزيعها وتحميلها حسب معدلات تتناسب وطبيعة هذه المصروفات. وإذا اقتضى تصنيع طلبية المرور في عدة أقسام متتالية، فتحسب تكلفة هذه الطلبية على أساس حصر المصروفات في كل قسم من الأقسام التي تمر بها عملية تصنيع هذه الطلبية.

دكتور سليمان قداح - محاسبة التكاليف المعيارية، ص 20 سنة 79.

## تطبيق :

مؤسسة صناعية تشتغل بناء على الطلب، وفيمايلي المعلومات الخاصة بالطلبية رقم 27، بدأ تنفيذها في شهر أكتوبر.

(أ) - المواد الأولية المدمجة 640 كلغ بسعر 4.31 دج للكلغ.

(ب) - مصاريف يد عاملة مباشرة 164 ساعة بسعر 7.30 دج للساعة، و 34 ساعة بسعر 8.20 دج للساعة.

(ج) - التكاليف الغير مباشرة يتم تحليلها مع الأخذ بعين الاعتبار كلفات وحدات العمل المحصل عليها في جدول توزيع التكاليف.

السعر المحدد للطلبية هو 17000 دج.

**المطلوب :** إتمام جدول توزيع التكاليف الغير المباشرة العائدة لشهر أكتوبر، مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات التالية:

الوظائف		أقسام فرعية		أقسام رئيسية	
التكاليف	الادارة	الصيانة	التموين	الورشة	التوزيع
التوزيع الأولي توزيع ثانوي قسم الادارة الصيانة وحدة العمل	4200	3560	16360	16560	12520
		%10	%10	%60	%20
	%5		%15	%60	%20
			كلغ مشتري	سا يد	100 دج من
				عاملة	رقم أعمال
عدد وحدات العمل			17400	10800	10650

(2) – اعداد بطاقة سعر تكلفة الطلبية رقم 27.

ماهي النتيجة المحققة على هذه الطلبية.

الحل :

أقسام رئيسية			أقسام فرعية		الوظائف
التوزيع	الورشة	التموين	الصيانة	الادارة	التكاليف
12520	16560	16360	3560	4200	التوزيع الأولي توزيع قسم الادارة
880	2640	440	440	4400-	
800	2400	600	4000-	200	
14200	21600	17400	00	00	المجموع
10650	10800	17400			عدد وحدات العمل
1.33	2	1			تكلفة وحدة العمل

نرمز لـ (س) الادارة ولـ (ص) الصيانة

$$س = 4200 + 0.05 ص$$

<=

$$ص = 3560 + 0.10 س$$

$$س = 4200 + 0.05 (3560 + 0.10 س)$$

$$س = 4200 + 0.005 + 178$$

$$س - 0.005 س = 4378$$

$$4378$$

$$4400 = \frac{4378}{0.995} = س <= 4378 = س 0.995$$



$$\text{ص} = 3560 + 0.10 (4400) = \text{ص} = 3560 + 440 = 4000$$

### بطاقة سعر تكلفة الطلبة

عناصر	كمية	س . و	مبالغ
مصاريف مباشرة			
مواد مستهلكة	640	4.31	2758.4
يد عاملة مباشرة	164	7.30	1197.2
يد عاملة مباشرة	34	8.20	278.8
م . غير مباشرة			
م التموين	640	1	640
مصاريف الورشة	198 = (34 + 164)	2	396
م . التوزيع	70	1.33	93.10
سعر التكلفة			5363.5

### النتيجة

العناصر	كمية	س . و	مبالغ
رقم الأعمال			17000
سعر التكلفة			5363.5
النتيجة			11636.5

### 3.6 - الفضلات والمهملات:

**الفضلات :** هي البقايا المحصل عليها عند اجراء أي عملية انتاجية.

مثالا : مصنع الأحذية، مصنع الحقائب عند التفصيل والتقطيع ينتج عنه

بقايا.

**المهملات :** هي المنتجات المصنعة أو النصف مصنعة والتي فيها عيب ارتكب أثناء عملية الانتاج، يمنع بيعها أو استعمالها.

## **المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات**

### **فضلات ومهملات غير مسترجعة:**

تضطر المؤسسة للتخلص من الفضلات والمهملات إلى تحمل مصاريف خاصة تتمثل في نقل وشحن هذه الفضلات والمهملات، مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة انتاج المنتج التام.

### **فضلات ومهملات مسترجعة:**

تقوم المؤسسة بتسويق هذه الفضلات والمهملات على حالتها، وفي هذه الحالة يؤدي إلى تخفيض تكلفة الانتاج التام الصنع بمقدار قيمة بيعها مخصوما منها مصاريف التوزيع.

### **(1) - الفضلات والمهملات الغير المسترجعة:**

تكلفة الانتاج = مصاريف الانتاج + مصاريف نزع الفضلات أو المهملات الضائعة.

### **(2) - الفضلات والمهملات المسترجعة:**

تكلفة الانتاج = مصاريف الانتاج - قيمة الفضلات والمهملات المباعة

### **(3) - الفضلات والمهملات المسترجعة في العملية الانتاجية:**

تكلفة انتاج الفضلات والمهملات المسترجعة = تكلفة شراء المواد الأولية المعوضة + مصاريف المعالجة (إن وجدت).

تطبيق (1) :

فيمايلي المعلومات الخاصة بالمنتج

س : مواد مستهلكة : 19000 دج

ساعة يد عاملة مباشرة : 1400 دج

ساعة يد عاملة غير مباشرة : 6500 دج

وقد حصلت المؤسسة على مدخول من الفضلات التي تمت بيعها 6000 دج،  
مع العلم أنها دفعت 15٪ كمصاريف توزيع.

المطلوب : تكلفة انتاج المنتج " س ".

تكلفة انتاج (س)

19000	مواد مستهلكة
+ 1400	يد عاملة مباشرة
+ 6500	يد عاملة غير مباشرة
26900	المجموع
6000	كلفة انتاج الفضلات المباعة
- 900	مصاريف التوزيع
= 5100	
= 21800	كلفة الانتاج

## تطبيق (2):

لانتاج 2000 قطعة من المنتج (ص) استلزم 332000 دج عند المراقبة  
اتضح أن هناك 140 منتج غير صالح منها 40 منتج ضائع، والباقي أعيد  
اصلاحه بقيمة 1900 دج.

### الحل :

(1) - كلفة انتاج الوحدة

$$166 \text{ دج} = \frac{332000}{2000}$$

الوحدات التامة الغير مهمة

$$(2000 \text{ وحدة} - 140) + 40 = 1900 \text{ وحدة.}$$

كلفة انتاج المنتجات التامة الغير مهمة

$$1900 \text{ وحدة} \times 166 = 315400 \text{ دج}$$

كلفة انتاج الوحدة

$$169.56 = \frac{315400}{1860}$$

(2) - كلفة انتاج المنتجات المهمة والمسترجعة.

$$18500 = 1900 + (100 \times 166)$$

كلفة انتاج الوحدة :

$$18500 \\ 185 = \frac{\quad}{100}$$

#### 4.6 - المنتوجات الفرعية:

المنتوج الفرعي هو منتج ثانوي، يظهر عرضا أثناء انتاج منتجات أخرى رئيسية.

والمنتج الفرعي يسوق بحالته الطبيعية بعد الانفصال، مما يؤدي إلى تخفيض حساب تكلفة صنع المنتج الرئيسي، ويكون بمقدار قيمة بيعه بعدما تخصم منه مصاريف التوزيع وهامش الربح.

$\text{كلفة الانتاج} = \text{سعر البيع} - \text{الربح} - \text{مصاريف التوزيع} - \text{مصاريف التحويل}$
---

مثال : سعر بيع المنتج الفرعي بلغ 24000 دج مصاريف التحويل بلغت 10000 دج مصاريف التوزيع 2000 دج علما أن الربح كان 10٪ من سعر البيع.

المطلوب : ايجاد كلفة الانتاج للمنتج الفرعي.

الحل : كلفة الانتاج للمنتج الفرعي

$$24000 - (2400 + 2000 + 10000) = 9600 \text{ دج}$$

#### 5.6 - التكاليف المدمجة لكلفة الانتاج وسعر التكلفة:

كل العناصر الخاصة لكلفة الانتاج وسعر التكلفة لقد تم أخذها من المحاسبة العامة : أي من الصنف « 6 » التكاليف.

60 بضاعة مستهلكة

61 مواد ولوازم مستهلكة

62 خدمات

63 مصاريف عاملين

64 ضرائب ورسوم

65 مصاريف مالية

66 مصاريف متنوعة

68 مخصصات

في حين توجد بعض التكاليف لا تدخل في عملية التشغيل الحقيقي، من واقع خصائصها تخطئ في النتيجة وهي ما تسمى :

**التكاليف الغير مدسجة أو الغير معتبرة (محملة) وهي:**

أ) - مصاريف غير مقررة في الصنف «6» ومسجلة في حسابات الأصول التكاليف المقيدة في حساب 69 تكاليف خارج الاستغلال.

ح / 690 الاعانات الممنوحة

ح / 692 القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها.

693 قيمة العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها.

694 ديون معدومة غير قابلة للتحصيل.

696 تكاليف السنوات المالية السابقة.

697 ارتجاعات من إيرادات السنوات المالية السابقة.

698 تكاليف استثنائية

699 مخصصات استثنائية

ب) - مصاريف مسجلة في الصنف «6» والتي تظهر الخصائص التالية  
\* الرسوم التي لا تقع على عاتق المؤسسة : مثل الرسم الاجمالي على

القيمة المضافة، والرسوم التعويضية.

\* الاعباء التي لا تدخل في الاستغلال العادي، واليومي للمؤسسة.

\* الاعباء التي لا تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة مثل المؤونات الاستثنائية، المنح الغير العادية.

**الاعباء الغير الهدجة :** تدخل ضمن تكاليف المحاسبة العامة، ولا تدخل في حسابات تكاليف المحاسبة التحليلية، وتأثيرها يبقى مصبا فقط على نتيجة المحاسبة العامة من حيث تخفيض الوعاء الضريبي.

### **العناصر الإضافية:**

هي الاعباء ذات صفة نظرية، وسميت بالعناصر الاضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، ولا تدخل في تقييم عناصر الأصول في الميزانية ولكنها تدمج في تكاليف المحاسبة التحليلية.

### **أنواع العناصر الإضافية:**

#### **(1) - مبلغ الفائدة :**

تدفع المؤسسة فوائد لاستخدامها للأموال الخارجية «قروض» فهي تسجلها ضمن المصاريف المالية في حساب رقم 65 في المحاسبة العامة.

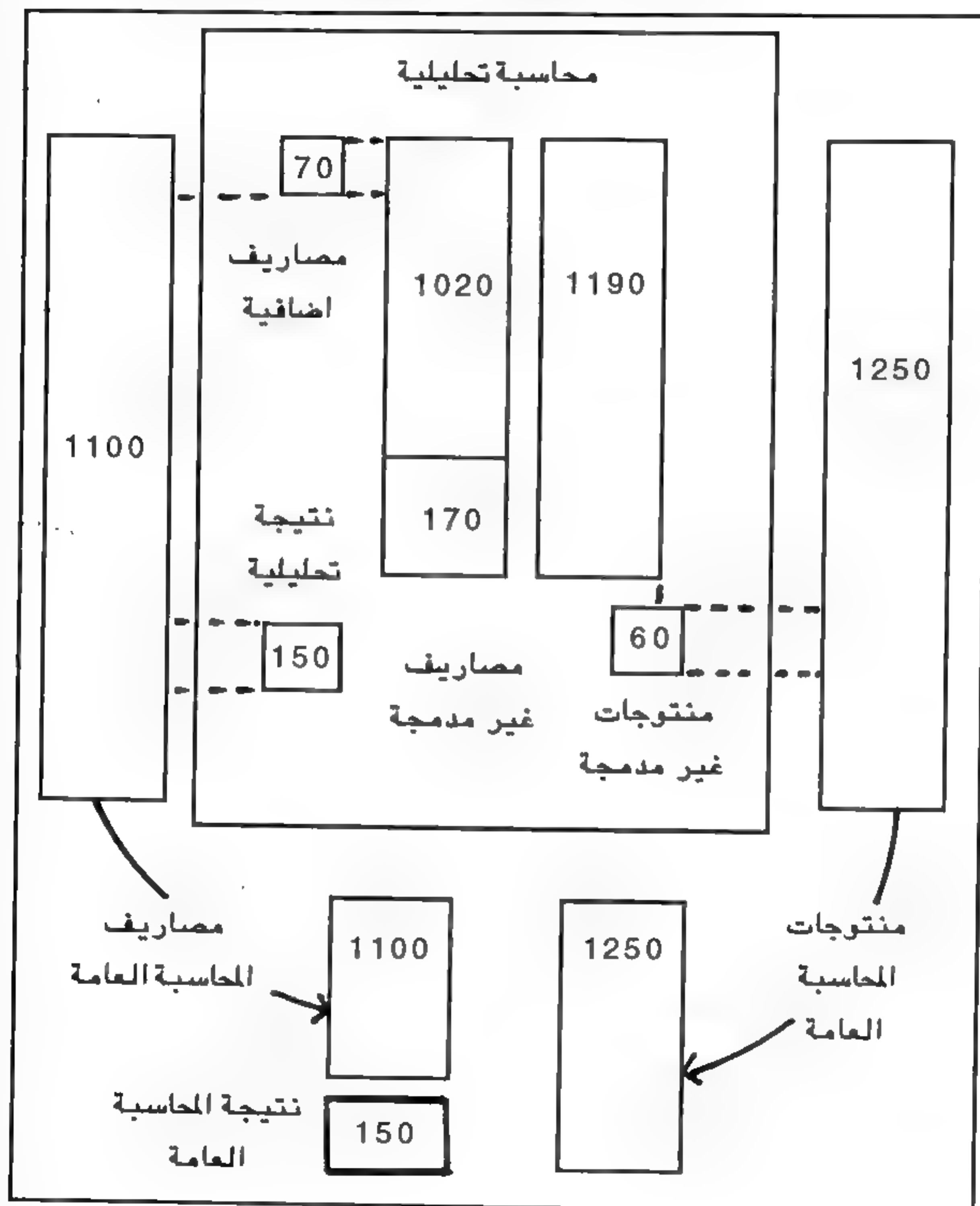
فائدة رأس المال تقاس بالايراد الذي يمكن الحصول عليه من خلال استثماره في الميدان الصناعي أو التجاري، في المحاسبة التحليلية يجب أخذ فائدة الأموال المملوكة بعين الاعتبار واعتبارها عبئا اضافيا، عملا بفكرة مكافأة الأموال المملوكة على غرار مكافأة الأموال المقترضة.

#### **(2) - مكافأة عمل المستغل:**

تعتبر مكافأة عمل المستغل من التكاليف الاضافية في المحاسبة التحليلية، إذا جمع صاحب المؤسسة الخاصة بين التسيير والملكية فإنه يحصل على ربح ولا يمثل عمله عبئا في المحاسبة العامة.

## 1.5.6 - المقارنة بين نتائج المحاسبة العامة والتحليلية (1).

النتيجة التحليلية = نتيجة المحاسبة العامة + مصاريف غير مدمجة -  
مصاريف اضافية - منتوجات غير مدمجة.



Base de comptabilité analytique

Jacque MARGERIN : page 36. ED : Organisation.



$$170 = 60 - 70 - 150 + 150$$

نتيجة الاستغلال = النتيجة التحليلية + العناصر الإضافية - التكاليف الغير مدمجة.

مثال : بلغ رقم أعمال إحدى المؤسسات 800000 دج التكاليف 600000 دج منها 90000 دج تكاليف غير مدمجة 40000 دج عناصر اضافية.

### المطلوب:

- حساب نتيجة الاستغلال.

- النتيجة التحليلية.

- كيفية الانتقال من إحداهما إلى الأخرى.

الحل : نتيجة الاستغلال = رقم الأعمال - التكاليف.

$$600000 - 800000 = 200000$$

النتيجة التحليلية : رقم الأعمال - سعر التكلفة.

$$\text{سعر التكلفة} = 90000 - 40000 + 600000 = 550000.$$

$$\text{النتيجة التحليلية} : 250000 = 550000 - 800000$$

كيفية الانتقال من إحداهما إلى أخرى :

نتيجة الاستغلال = النتيجة التحليلية + عناصر اضافية - تكاليف الغير المدمجة.

$$90000 - 40000 + 250000 = 200000$$

## تطبيق :

فيما يلي المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة العامة لإحدى المؤسسات لشهر ديسمبر من سنة 19 ن.

رقم الأعمال : 1200000 دج

مواد ولوازم مستهلكة : 700000 دج

خدمات : 20000 دج

مصاريف عاملين : 60000 دج

ضرائب ورسوم : 35000 دج

مصاريف مالية : 10000 دج

مصاريف متنوعة : 20000

مخصصات : 15000

تكاليف خارج الاستغلال : 40000 دج

مكافأة صاحب المؤسسة السنوية 126000 دج .

مكافأة الأموال المملوكة 4000 دج شهريا.

7٪ من الضرائب والرسوم تعد من التكاليف الغير محملة على عاتق

المؤسسة.

## المطلوب :

(1) - حساب نتيجة الاستغلال.

(2) - النتيجة التحليلية.

(3) - كيفية الانتقال من إحداهما إلى الأخرى.

## الحل :

نتيجة الاستغلال = رقم الأعمال - التكاليف.

$$\text{التكاليف المدمجة} = 700000 + 20000 + 60000 + 35000 + 10000 + (15000 + 20000) = 860000$$

$$\text{نتيجة الاستغلال} = 1200000 - 860000 = 340000$$

التكاليف الغير مدمجة = تكاليف خارج الاستغلال + ضرائب ورسوم غير محملة.

$$42450 = 40000 + 35000 \times 0.07$$

التكاليف الاضافية = مكافأة صاحب المؤسسة سنوية + مكافأة الأموال المملوكة السنوية.

$$174000 = 126000 + 12 \times 4000$$

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

$$\text{سعر التكلفة} = 860000 + 174000 - 42450$$

$$\text{سعر التكلفة} = 991550$$

$$\text{النتيجة التحليلية} = 1200000 - 991550 = 208450$$

كيفية الانتقال من إحداهما إلى الأخرى :

$$340000 = 208450 + 174000 - 42450$$

**نُهيين :**

تقوم مؤسسة بصناعة منتوج وحيد بواسطة مادتين ع<sub>1</sub>، ع<sub>2</sub> في ورشة واحدة.

المعلومات الخاصة بمنتجات قيد التنفيذ.

العناصر	في بداية المدة	في نهاية المدة
تكلفة المواد الأولية "ع <sub>1</sub> " المعتبرة	% 25	% 35
تكلفة المواد الأولية "ع <sub>2</sub> " المعتبرة	% 40	% 30
تكلفة اليد العاملة المباشرة	% 30	% 20
قسم الانجاز	% 40	% 30
عدد الوحدات قيد التنفيذ	200 وحدة	400 وحدة

إذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة بلغت 1500 وحدة.

**التكاليف الاجمالية للإنتاج :**

تكلفة المواد ع<sub>1</sub> : 105000 دج

تكلفة المواد ع<sub>2</sub> : 123000 دج

تكلفة اليد العاملة المباشرة : 67500 دج

قسم الانجاز : 103500 دج.

## تكلفة الوحدة خلال الفترة السابقة :

تكلفة المواد ع<sub>1</sub> : 65 دج للوحدة.

تكلفة المواد ع<sub>2</sub> : 80 دج للوحدة.

تكلفة اليد العاملة المباشرة : 42 دج للوحدة

قسم الانجاز : 61 دج للوحدة.

المطلوب :

(1) - تقييم المنتجات قيد التنفيذ في بداية المدة.

(2) - حساب الانتاج المكافئ لكل تكلفة.

(3) - حساب مصاريف الوحدات لكل تكلفة.

(4) - حساب تكلفة الانتاج للمنتجات التامة وللمنتجات قيد التنفيذ في نهاية المدة.

الحل :

(1) - تقييم المنتجات قيد التنفيذ في بداية المدة :

تكلفة المواد الأولية ع<sub>1</sub> :  $3250 = (25\% \times 200) \times 65$

تكلفة المواد الأولية ع<sub>2</sub> :  $6400 = (40\% \times 200) \times 80$

تكلفة اليد العاملة المباشرة :  $2520 = (30\% \times 200) \times 42$

تكلفة المصاريف الغير المباشرة للانجاز :  $4880 = (40\% \times 200) \times 61$

المجموع 17050

## (2) - حساب الإنتاج المكافئ :

المواد الأولية ع<sub>1</sub> :  $1500 - (200 \times 25\%) + (400 \times 35\%)$

$$1500 = 140 + 50 - 1590 \text{ وحدة}$$

المواد الأولية ع<sub>2</sub> :  $1500 - (200 \times 40\%) + (400 \times 30\%)$

$$1500 = 120 + 80 - 1540 \text{ وحدة.}$$

اليد العاملة المباشرة :  $1500 - (200 \times 30\%) + (400 \times 20\%)$

$$1500 = 80 + 60 - 1520 \text{ وحدة.}$$

مصاريف غير مباشرة لقسم الانجاز :  $1500 - (200 \times 40\%) + (400 \times 30\%)$  .

$$1500 = 120 + 80 - 1540 \text{ وحدة.}$$

## (3) - حساب كلفة الوحدة الواحدة للشهر:

كلفة المادة الأولية ع<sub>1</sub> :  $66.03 = 1590 \div 105000$

كلفة المادة الأولية ع<sub>2</sub> :  $79.87 = 1540 \div 123000$

كلفة اليد العاملة المباشرة :  $44.40 = 1520 \div 67500$

كلفة قسم الانجاز :  $67.20 = 1540 \div 103500$

## (4) - حسابات تكاليف انتاج المنتجات التامة الصنع وقييد التنفيذ النهائي:

(أ) - قيد التنفيذ النهائي:

كلفة المواد الأولية ع<sub>1</sub> :  $9244.2 = (400 \times 35\%)66.03$

كلفة المواد الأولية ع<sub>2</sub> :  $9584.4 = (30\% \times 400)79.87$

كلفة اليد العاملة المباشرة :  $3552 = (20\% \times 400)44.40$

كلفة قسم لانجاز :  $8064 = (30\% \times 400)67.20$

المجموع 30444.6

(ب) - كلفة انتاج المنتجات النهائية :

قيد التنفيذ بداية المدة + تكاليف الانتاج - قيد التنفيذ نهاية المدة.

$$30444.6 - 103500 + 67500 + 123000 + 105000 + 17050$$

كلفة انتاج المنتجات النهائية = 385605.4

حل آخر

الانتاج المقيم بكلفة الوحدة الشهرية + فرق التقييم أول التنفيذ





# القسم الثاني

- الفصل الأول : - هيكله التكاليف.
- الفصل الثاني : - التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة.
- الفصل الثالث : - التكاليف الحدية.
- الفصل الرابع : - تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني.
- الفصل الخامس : - التكاليف المعيارية (النمطية)

نهاريـن



# الفصل الأول

## هيكلية التكاليف

1-1- التكاليف الثابتة

1 - 2- التكاليف المتغيرة

1 - 3- التكاليف الشبه المتغيرة

1 - 4- أهمية الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة.

1 - 5- جدول الاستغلال التفاضلي.

1 - 6- عتبة المردودية.

1 - 7- العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والربح.

1 - 8- فائدة حساب عتبة المردودية

1 - 9- حساب النسبة اللازمة لاستغلال الطاقة لتحقيق هدف الربح.

تمارين محلولة.



## **(1) - هيكلية التكاليف**

(1) - التكاليف الثابتة.

(2) - التكاليف المتغيرة.

(3) - التكاليف الشبه المتغيرة.

(4) - تحليل عتبة المردودية (نقطة التعادل).

### **1-1- التكاليف الثابتة:**

هي تكاليف تتحملها المؤسسة بصرف النظر عن حجم الانتاج، تبقى مبالغها ثابتة بدون تغيير أو تقريبا ثابت، مهما بلغ مستوى النشاط ~~مثال~~ - الايجار، مخصصات الاهلاك و فوائد القروض.

### **1-2- التكاليف المتغيرة (تكاليف متناسبة)**

تتغير التكاليف المتغيرة بتغير مستوى نشاط المؤسسة، وهي متناسبة مع حجم النشاط، تزيد بزيادة الكمية المنتجة، وتنقص عند انخفاضها مثال، أجور العمال المباشرة، مشتريات المواد الأولية، استهلاك الطاقة الموجه للانتاج، عمولة البائعون.

### **مفهوم حجم نشاط المؤسسة:**

يتكون من رقم الأعمال في المؤسسة التجارية، أما في المؤسسة الصناعية من الوحدات المنتجة.

### **1-3- التكاليف الشبه المتغيرة:**

تحتوي التكاليف الشبه المتغيرة على جزء ثابت، وجزء آخر متغير،

يتغير بتغير حجم نشاط المؤسسة ويمكن فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير بالطريقة التالية.

مثال :

فيمايلي المعلومات المستخرجة من إحدى المؤسسات التجارية.

الفترة	المرتبات	المبيعات
أكتوبر	20000 دج	600000 دج
نوفمبر	22000 دج	700000 دج

تشمل مرتبات البائعين على جزء ثابت وهو الأجر الشهري القاعدي. والجزء الآخر متغير ويتمثل في العمولة.

المطلوب:

(1) - ايجاد المبلغ الثابت وهو الراتب.

(2) - ايجاد المبلغ المتغير وهي العمولة.

لتكن س تمثل المرتبات الشهرية، ع معدل العمولة.

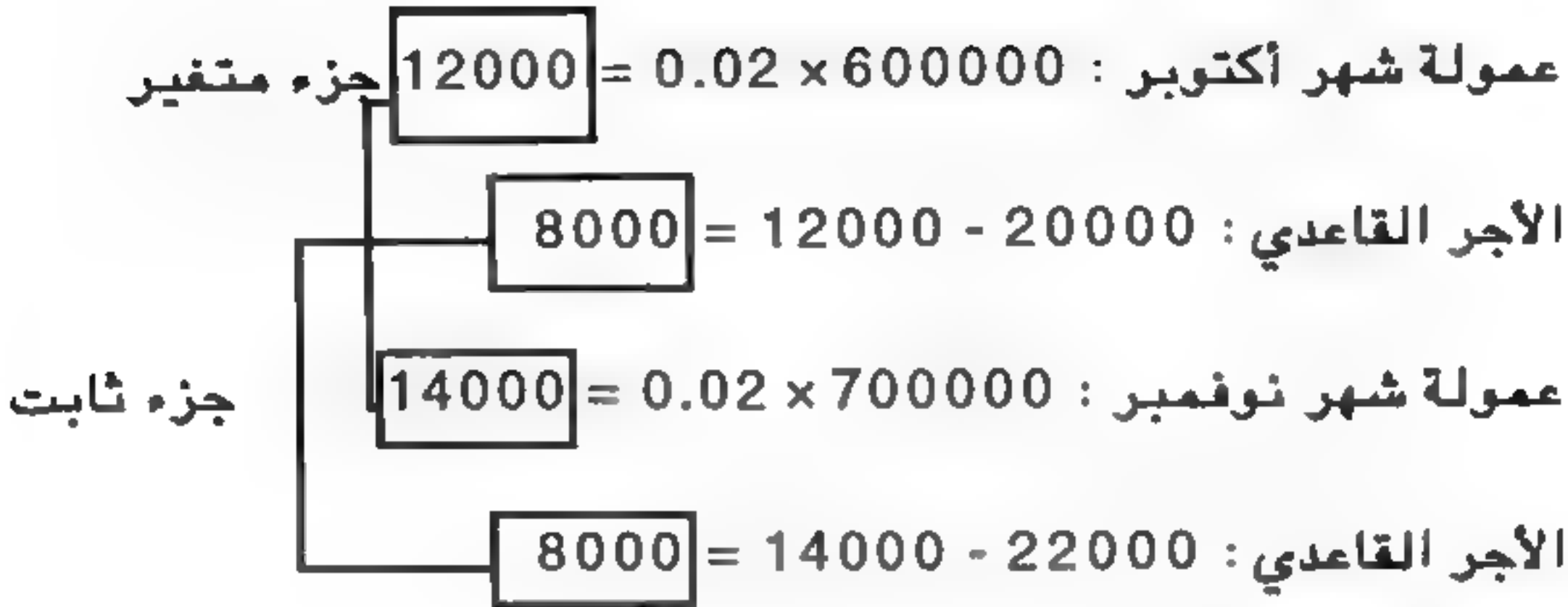
الحل :

$$20000 = س + 600000 \times ع \quad (1)$$

$$22000 = س + 700000 \times ع \quad (2)$$

$$2000 = 100000 \times ع$$

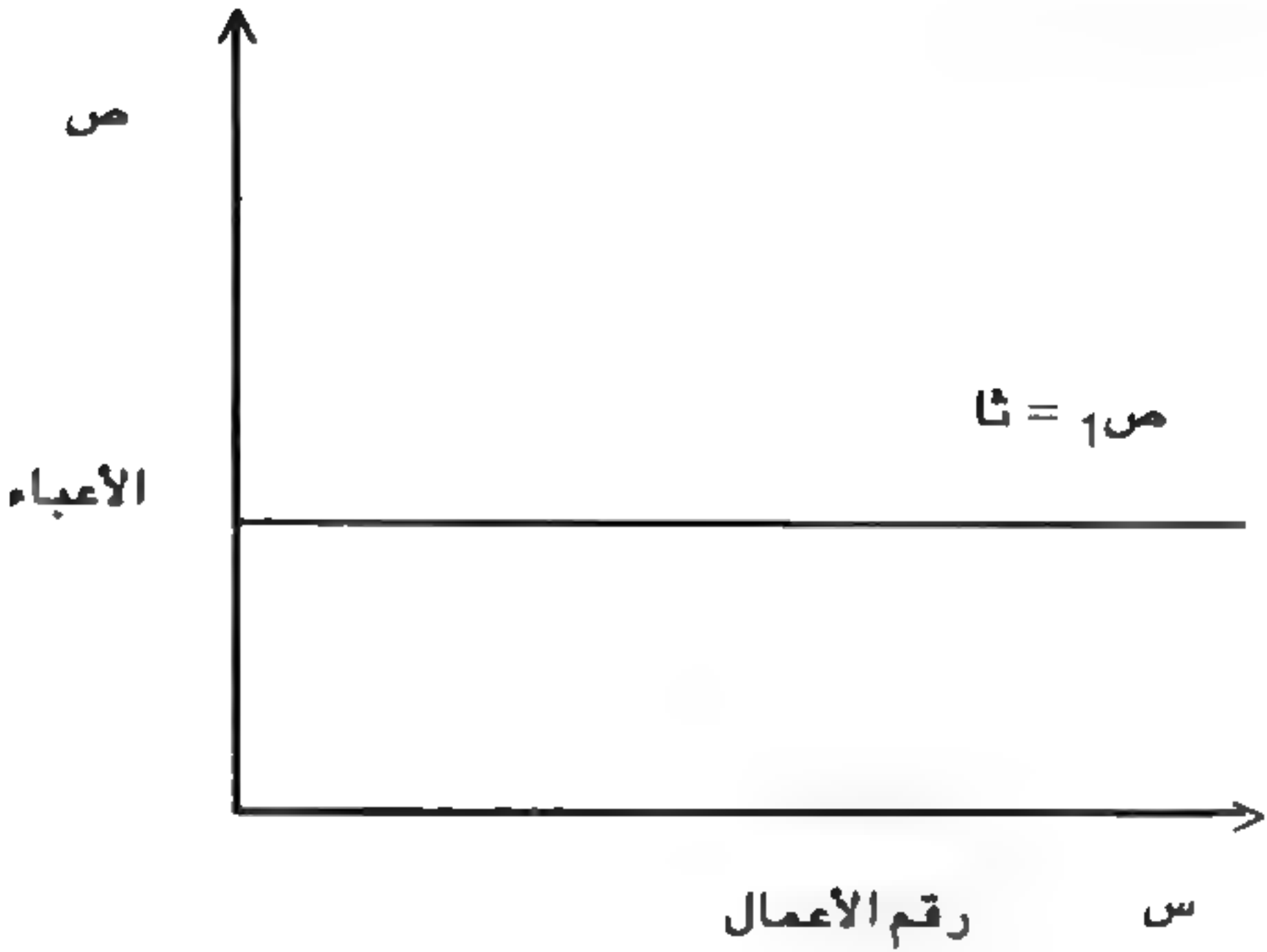
$$0.02 = \frac{2000}{100000} = \text{ع}$$



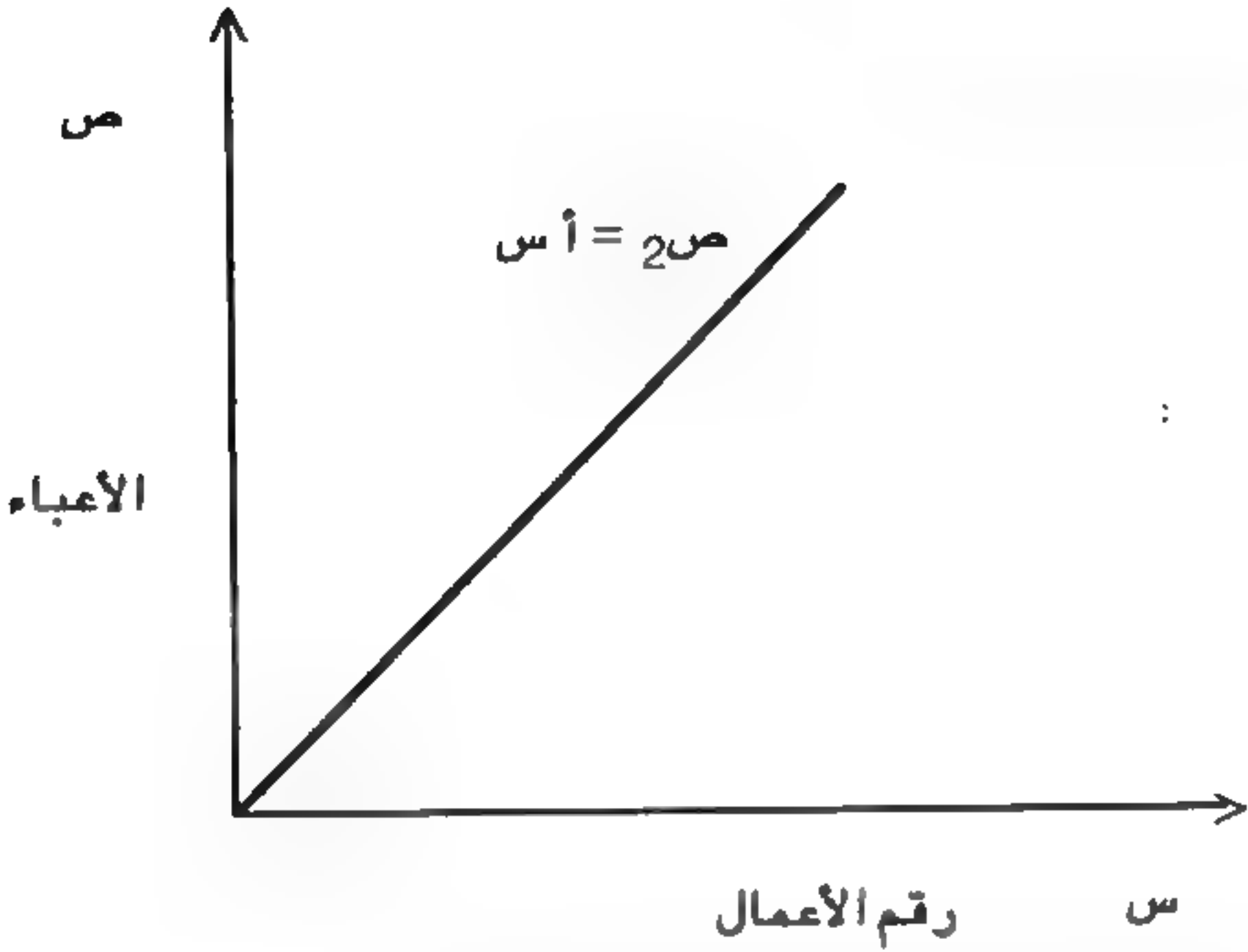
التمثل البياني:

(1) - التكاليف الكلية

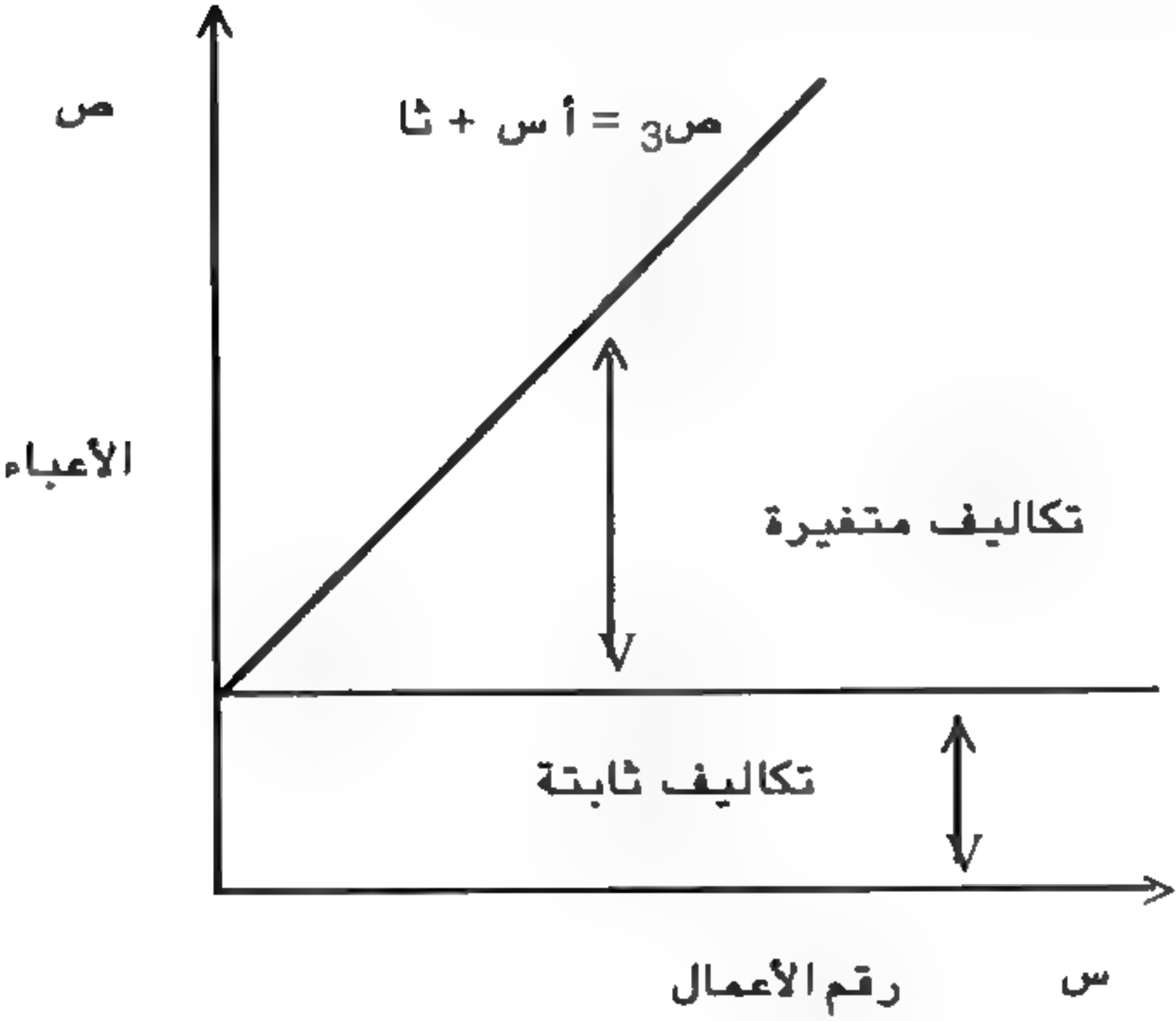
( 1 ) التكاليف الثابتة



ب) التكاليف المتغيرة



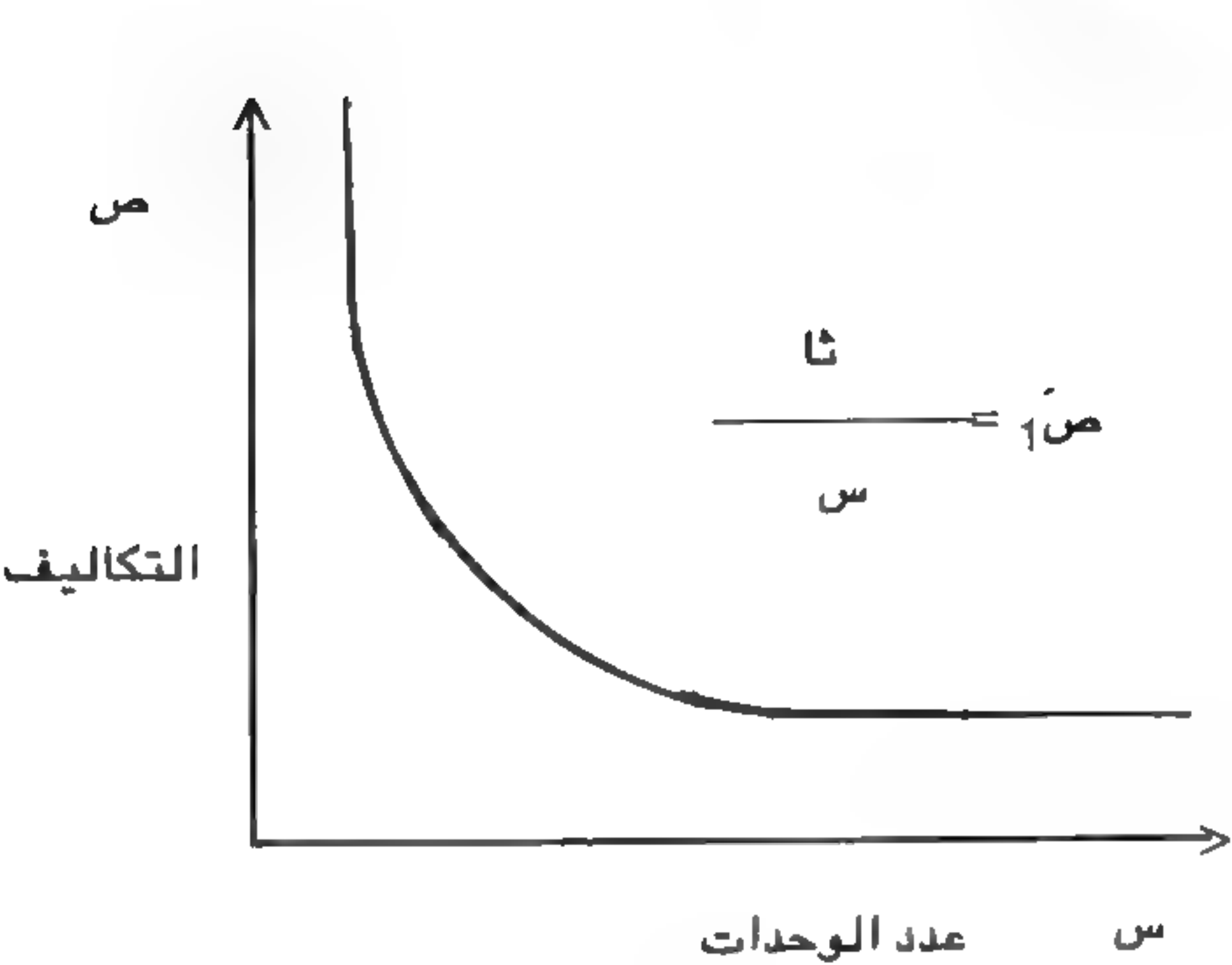
ج) - التكاليف الاجمالية (متغيرة وثابتة)



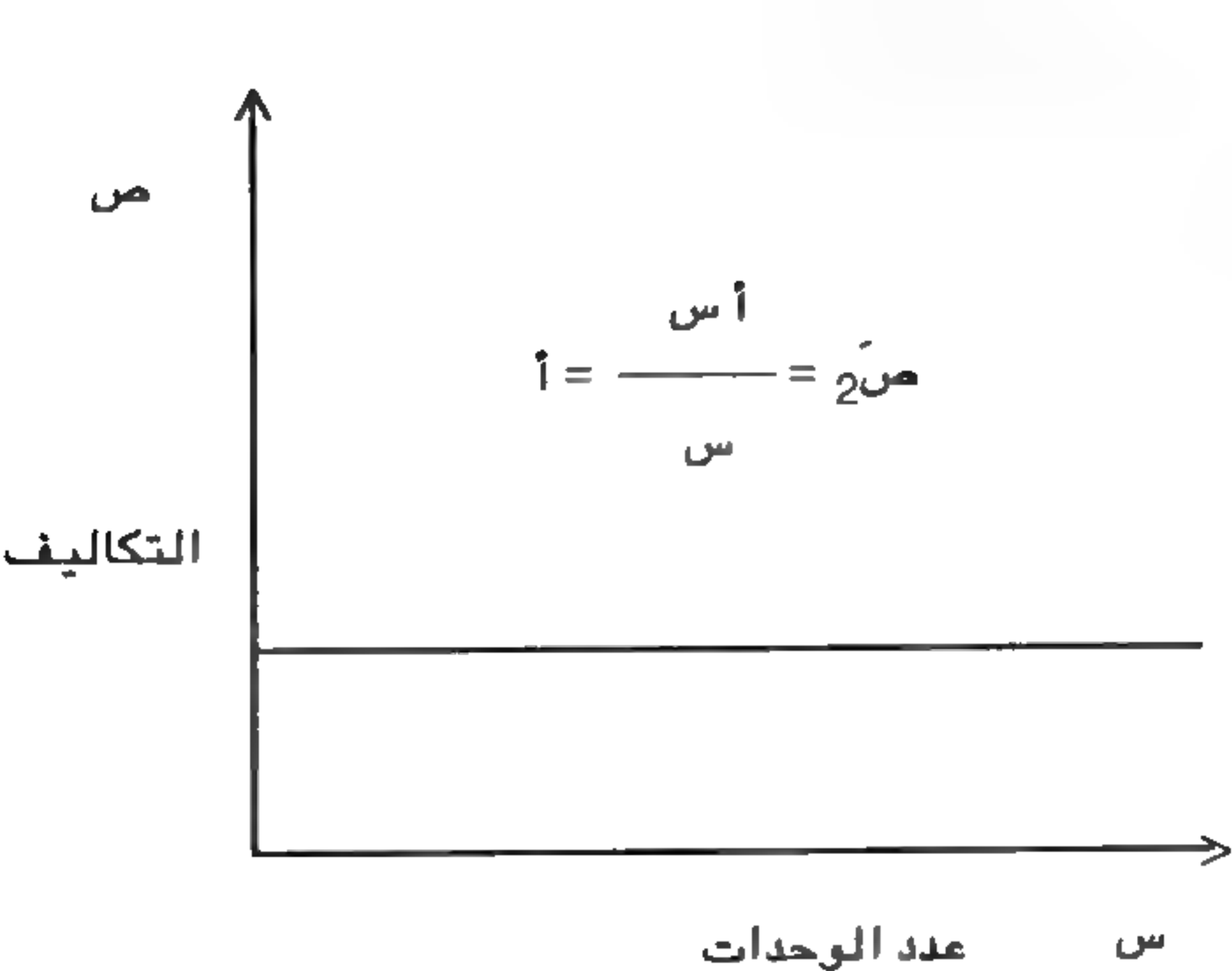


(2) - تكاليف الوحدة

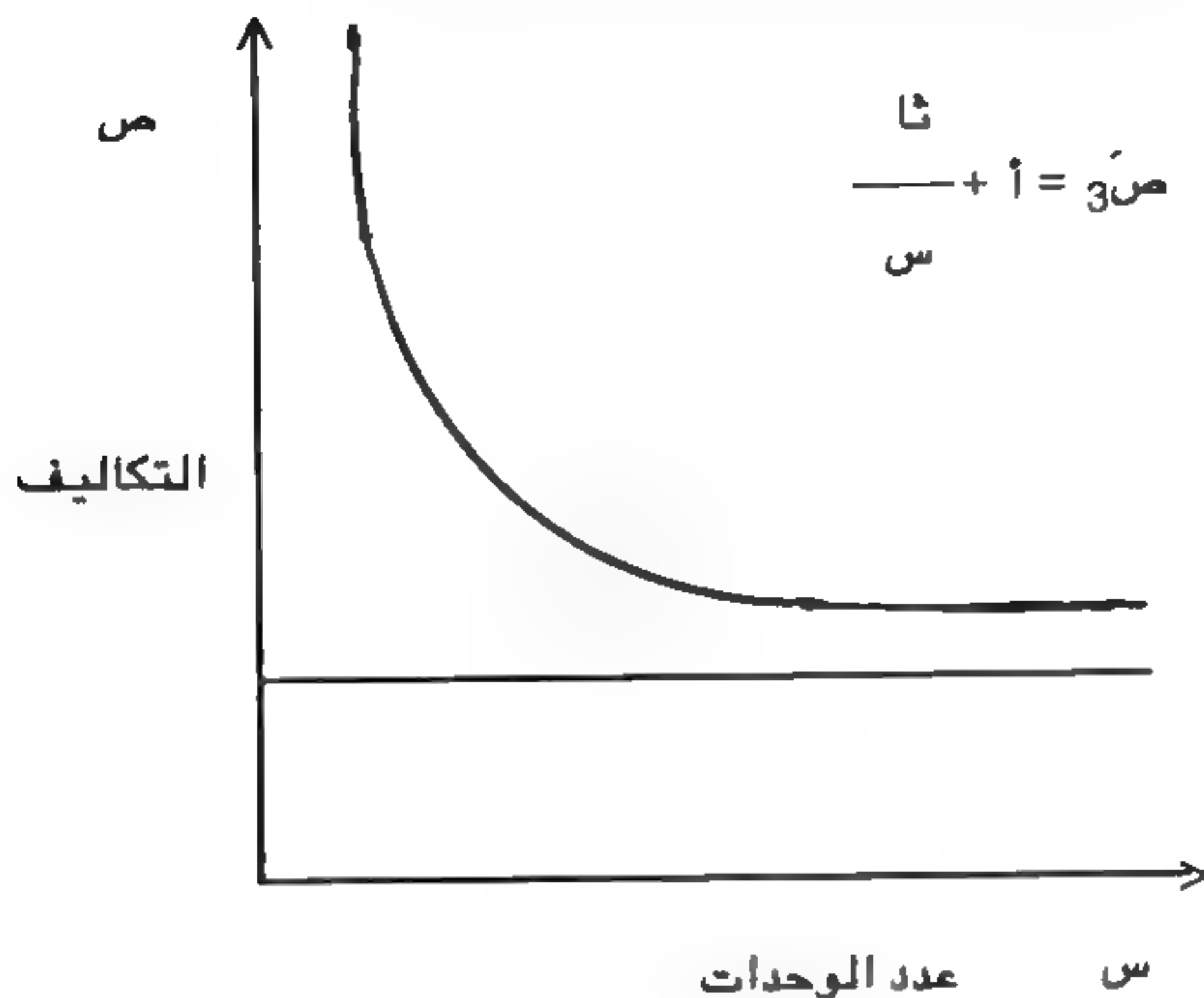
( 1 ) - التكاليف الثابتة:



( ب ) - التكاليف المتغيرة:



(ج) - التكاليف الاجمالية للوحدة ( متغيرة وثابتة)



ملاحظة:

يمكن تلخيص سلوك التكاليف المتغيرة والثابتة، من حيث علاقتها بحجم الانتاج والنشاط من خلال التمثيل البياني في الجدول التالي.

العناصر	تكلفة الوحدة	التكاليف الاجمالية
التكاليف الثابتة	تتغير عكسيا مع التغير في حجم النشاط	تبقى ثابتة مع التغير في حجم النشاط
التكاليف المتغيرة	تبقى ثابتة مع التغير في حجم النشاط	تتغير تناسبيا مع التغير في حجم النشاط

## 4-1 - أهمية الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة:

(1) - تحديد تكلفة الانتاج في أغراض التسعير.

(2) - الرقابة.

(3) - البرمجة.

(4) - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي.

(1) - لا تستطيع المؤسسة تحقيق أرباح إلا إذا زاد سعر البيع عن التكاليف الكلية، ولكن بالتفرقة بين المتغير والثابت، بإمكانها تحقيق ربح على الرغم من انخفاض سعر البيع عن التكاليف الكلية، حيث الربح في هذه الحالة ليس صافي الربح، ولكن مدى مساهمة ما يتبقى من سعر البيع بعد تغطية التكاليف المتغيرة في تغطية التكاليف الثابتة. مثال: إذا كانت المؤسسة تواجه حالة كساد وكانت التكاليف الكلية كالآتي : 300 دج تكاليف متغيرة للوحدة. 180 دج تكاليف ثابتة، وكان سعر البيع 400 دج، فهناك 100 دج زيادة عن التكاليف المتغيرة تغطي 55.55% من التكاليف الثابتة، أما إذا وصل سعر البيع إلى 300 دج فإن الانتاج في هذه الحالة كعدمه، أما إذا قل سعر البيع عن 300 دج فشيء طبيعي أن تتوقف المؤسسة عن الانتاج.

### (2) - في مجال الرقابة:

الانحرافات التي تحدث في التكاليف يمكن تحديد مسؤوليتها وذلك بفصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة. يكون الانحراف معروفا ويمكن اتخاذ الخطوات المصححة في الوقت المناسب.

### (3) - في مجال البرمجة :

تقوم البرمجة على اختيار البدائل، فالتكاليف المتغيرة تتأثر، بإعداد البرامج المستقبلية للانتاج.

## 5-1- جدول الاستغلال التفاضلي (1)

يصنف جدول الاستغلال التفاضلي التكاليف حسب طبيعتها، تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة مع اظهار مختلف الهوامش الخاصة بالتكاليف.

### (1) - جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة تجارية

		رقم الأعمال (خارج الرسم) خصومات، تخفيضات ... -	
1	رقم الأعمال الصافي =		100%
	مخزون أول مدة + مشتريات المدة - مخزون آخر مدة - خصومات تخفيضات = كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التمويل المتغيرة		
2	كلفة الشراء المتغيرة للبضائع المباعة		
3	هامش كلفة الشراء المتغيرة (2 - 1)		
4	مصاريف التوزيع المتغيرة -		
5	هامش التكلفة المتغيرة (4 - 3)		
6	تكاليف ثابتة -		
	. التمويل . التوزيع . الإدارة		
7	نتيجة الاستغلال (6 - 5)		

(1) Jacques Margerin - Base de la comptabilité analytique.

Edition d'organisation 1991

## (2) - جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة صناعية:

		رقم الأعمال (خارج الرسم)	
		خصومات، تخفيضات	-
1		رقم الأعمال الصافي	=
		الكلفة المتغيرة لانتاج المنتجات المباعة -	
		الكلفة المتغيرة للتوزيع -	
2		هامش التكلفة المتغيرة	
3		التكاليف الثابتة	-
		الانتاج	
		التوزيع	
		الادارة	
4		نتيجة الاستغلال	

مثال : فيمايلي التكاليف التابعة لإحدى المؤسسات والمصنفة حسب طبيعتها:

العناصر	المجموع	تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة
مواد ولوازم مستهلكة	200000	٪20	٪80
خدمات	30000	٪15	٪85
م. عاملين	500000	٪30	٪70
ضرائب ورسوم	36000	٪10	٪90
مصاريف مالية	60000	٪10	٪90
مصاريف مختلفة	20000	٪20	٪80
مخصصات الاهلاك	100000	٪100	
المجموع	946000		

المطلوب : 1) - عرض تكاليف هذه المؤسسة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.

2) - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي علما أن رقم الأعمال هو 2000000

## الحل

### (1) تصنيف التكاليف

العناصر	المجموع	تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة
مواد ولوازم مستهلكة	200000	40000	160000
خدمات	30000	4500	25500
مصاريف عاملين	500000	150000	350000
ضرائب ورسوم	36000	3600	32400
مصاريف مالية	60000	6000	54000
مصاريف مختلفة	20000	4000	16000
مخصصات اهلاك	100000	100000	-
المجموع	946000	308100	637900

### (2) جدول الاستغلال التفاضلي

العناصر	التكاليف	الهوامش	النسب
رقم الأعمال		2000000	100 %
التكاليف المتغيرة	637900		31.89 %
هامش التكلفة المتغيرة		1362100	68.10 %
التكاليف الثابتة	308100		
النتيجة التحليلية		1054000	

## 6-1 - عتبة المردودية

**تعريف :** عتبة المردودية هي تساوي التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تحملتها المؤسسة مع حجم نشاطها، وهنا يتحقق التعادل أي لا ربح ولا خسارة، تبدأ الأرباح عند عتبة المردودية وتدعى كذلك

\* نقطة التوازن.

\* نقطة التعادل.

\* نقطة الصفر.

### 1-6-1 - حساب عتبة المردودية:

$$(1) \quad \boxed{\text{هامش التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة}}$$

مثال : تتوقع إحدى المؤسسات مايلي :

رقم الأعمال السنوي : 9000000 دج

تكاليف متغيرة : 5976000 دج.

تكاليف ثابتة : 2352000 دج.

لنفرض أن رقم الأعمال الذي تتعادل فيه التكاليف الثابتة والمتغيرة هو س.

فمن أجل هذه القيمة فإن التكاليف المتغيرة تصبح.

$$5976000 \times \frac{S}{9000000} = 0.664 \text{ س}$$

هامش التكلفة المتغيرة :

س - 0.664 س = 0.336 س

هامش التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

0.336 س = 2352000

س =  $\frac{2352000}{0.336}$  = 7000000

=> هو رقم الأعمال الذي لا يحقق لا ربح ولا خسارة أي نقطة التعادل.

هامش التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - تكاليف متغيرة

رقم الأعمال - تكاليف متغيرة  
-----  
معدل هامش التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال

هامش تكلفة المتغيرة = 9000000 - 5976000 = 3024000

معدل هامش التكلفة المتغيرة =  $\frac{3024000}{9000000}$  = 0.336

التكاليف الثابتة

(2) عتبة المردودية =  $\frac{\text{معدل هامش التكلفة المتغيرة}}{\text{معدل هامش التكلفة المتغيرة}}$

عتبة المردودية =  $\frac{2352000}{0.336}$  = 7000000

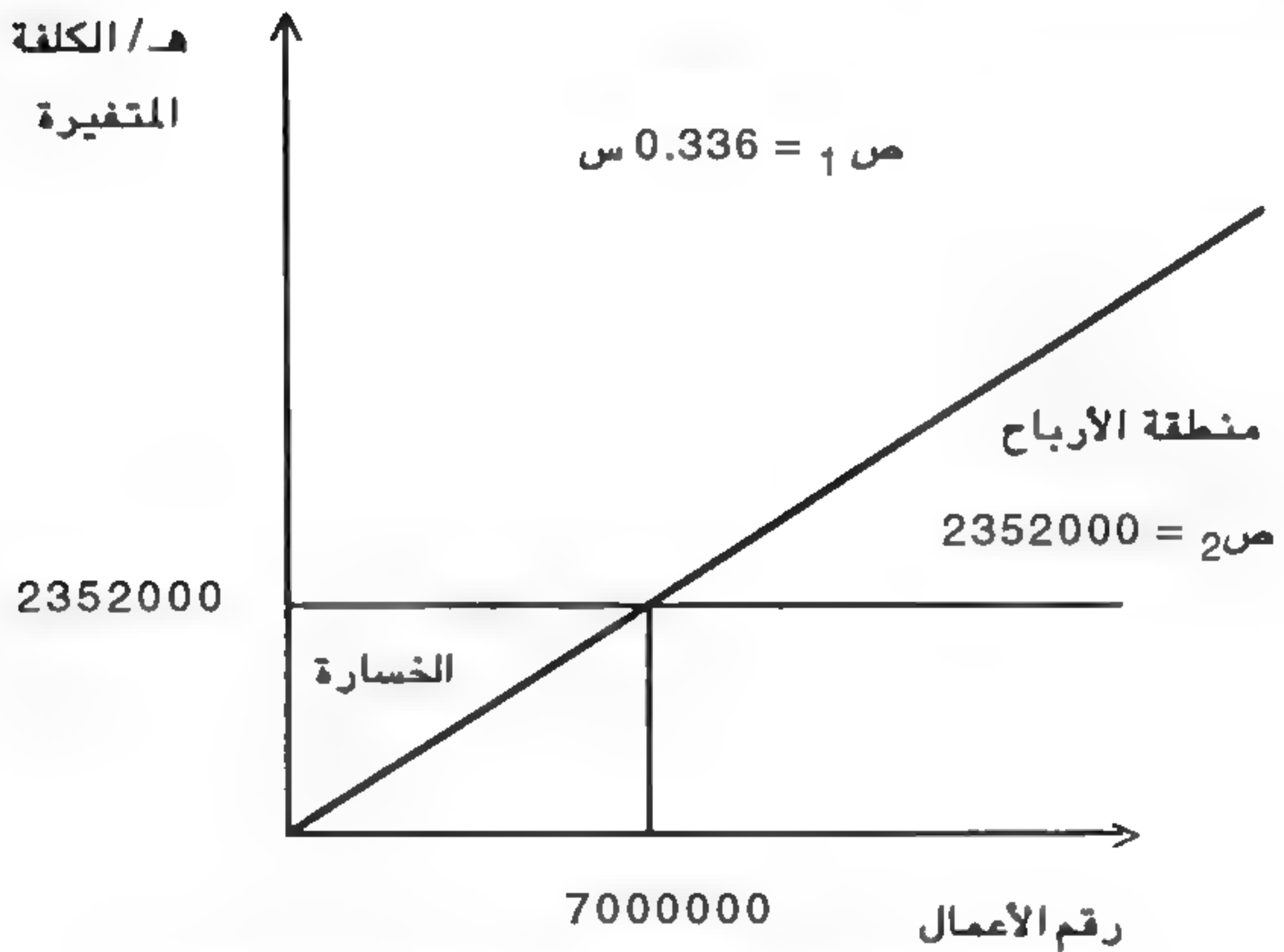


أو

$$\frac{\text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف الثابتة}}{\text{هامش التكلفة المتغيرة}} = \text{عتبة المردودية} \quad (3)$$

$$\frac{2352000 \times 9000000}{7000000} = \text{عتبة المردودية} = 3024000$$

التمثيل البياني :



1-6-2- عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل :

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الايراد الحدي للوحدة}} =$$

الإيراد الحدي للوحدة = سعر البيع للوحدة - تكاليف متغيرة للوحدة

### تطبيق :

تقوم دار الكتب العلمية بنشر الكتب، وهي بصدد نشر كتاب جامعي وتريد أن تعرف ما هو مجموع النسخ التي يجب أن تبيعها لتحقيق عتبة المردودية (نقطة التعادل)، وفيما يلي المعلومات التالية : تكاليف ثابتة : 100000 دج تكاليف متغيرة للوحدة وهي تشمل : طبع وتغليف 35 دج مصاريف توزيع 15 دج مصاريف إدارية 10 دج حقوق التأليف 40 دج سعر بيع الكتاب هو 150 دج.

### الحل :

التكاليف المتغيرة للوحدة :  $100 = 40 + 10 + 15 + 35$

الإيراد الحدي للوحدة :  $150 \text{ دج} - 100 = 50 \text{ دج}$

تكاليف ثابتة

عدد الوحدات التي تحقق نقطة التعادل =  $\frac{\text{تكاليف ثابتة}}{\text{الإيراد الحدي للوحدة}}$

$$= \frac{100000}{50} = 2000 \text{ وحدة}$$

إيراد المبيعات :  $150 \times 2000 = 300000$

التكاليف المتغيرة :  $100 \times 2000 = 200000$

التكاليف الثابتة : 100000

الربح هو  $300000 - (100000 + 200000) = 0$

### 1-6-3- تحديد عتبة المردودية بيانيا :

باستعمال العلاقة

$$(1) \text{ هامش التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة}$$

مثال : رقم الأعمال السنوي قدره : 600000 دج. التكاليف المتغيرة 300000 دج التكاليف الثابتة 200000 دج.

المطلوب : أوجد عتبة المردودية ومثلها بيانيا حسب العلاقة :

$$\text{هامش التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة}$$

**الحل :**

$$0.6 \text{ س} = \frac{360000}{600000}$$

$$\text{هامش التكلفة المتغيرة} = \text{س} - 0.6 \text{ س} = 0.4 \text{ س}$$

$$\text{هامش التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة}$$

$$0.4 \text{ س} = 200000$$

$$\text{س} = \frac{200000}{0.4} = 500000 \text{ هي عتبة المردودية}$$

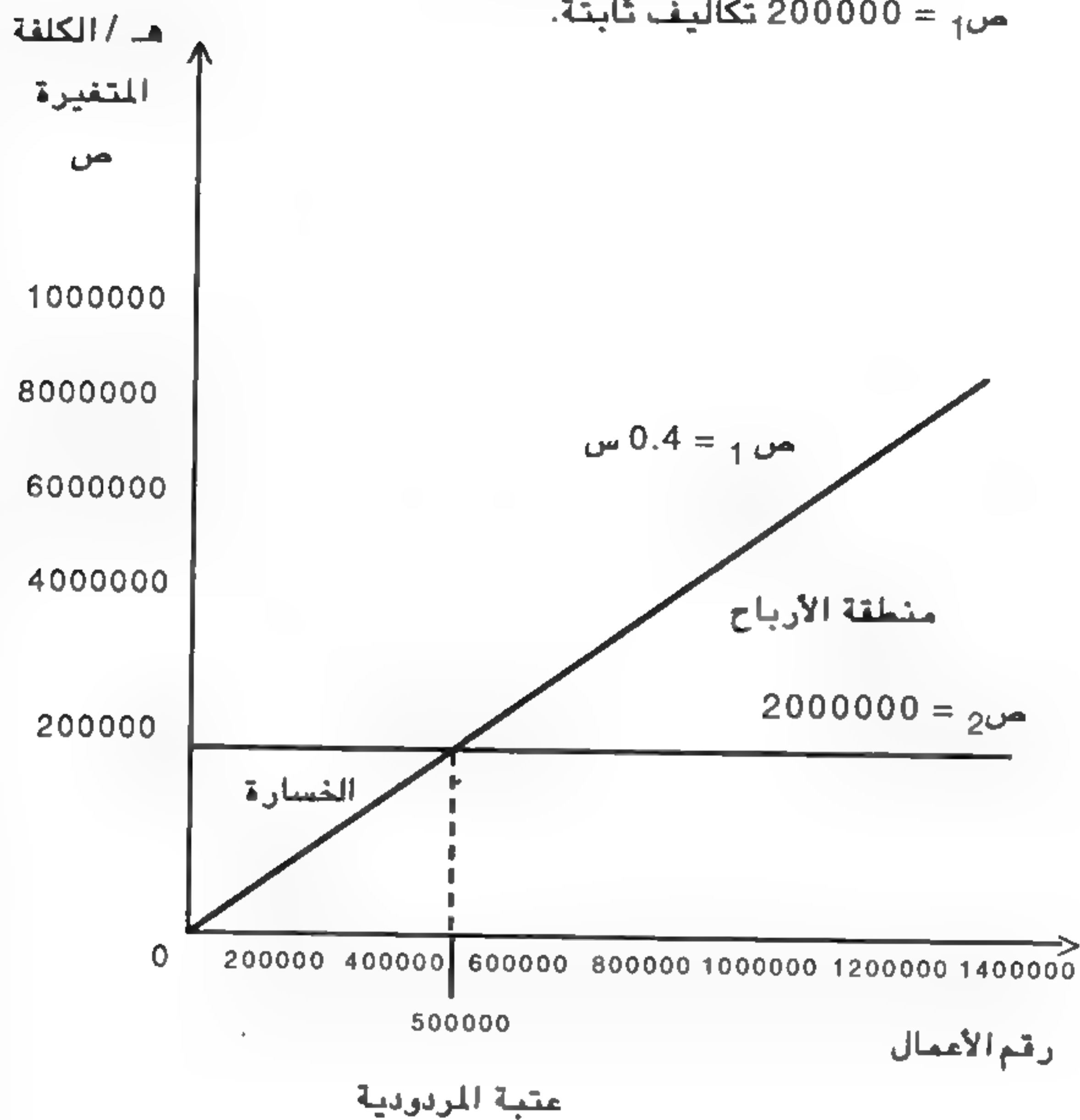
**التمثيل البياني :**

$$\text{هامش التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة}$$

العلاقة

ص<sub>1</sub> = 0.4 س هي معادلة من الشكل ص = ك س

ص<sub>1</sub> = 200000 تكاليف ثابتة.

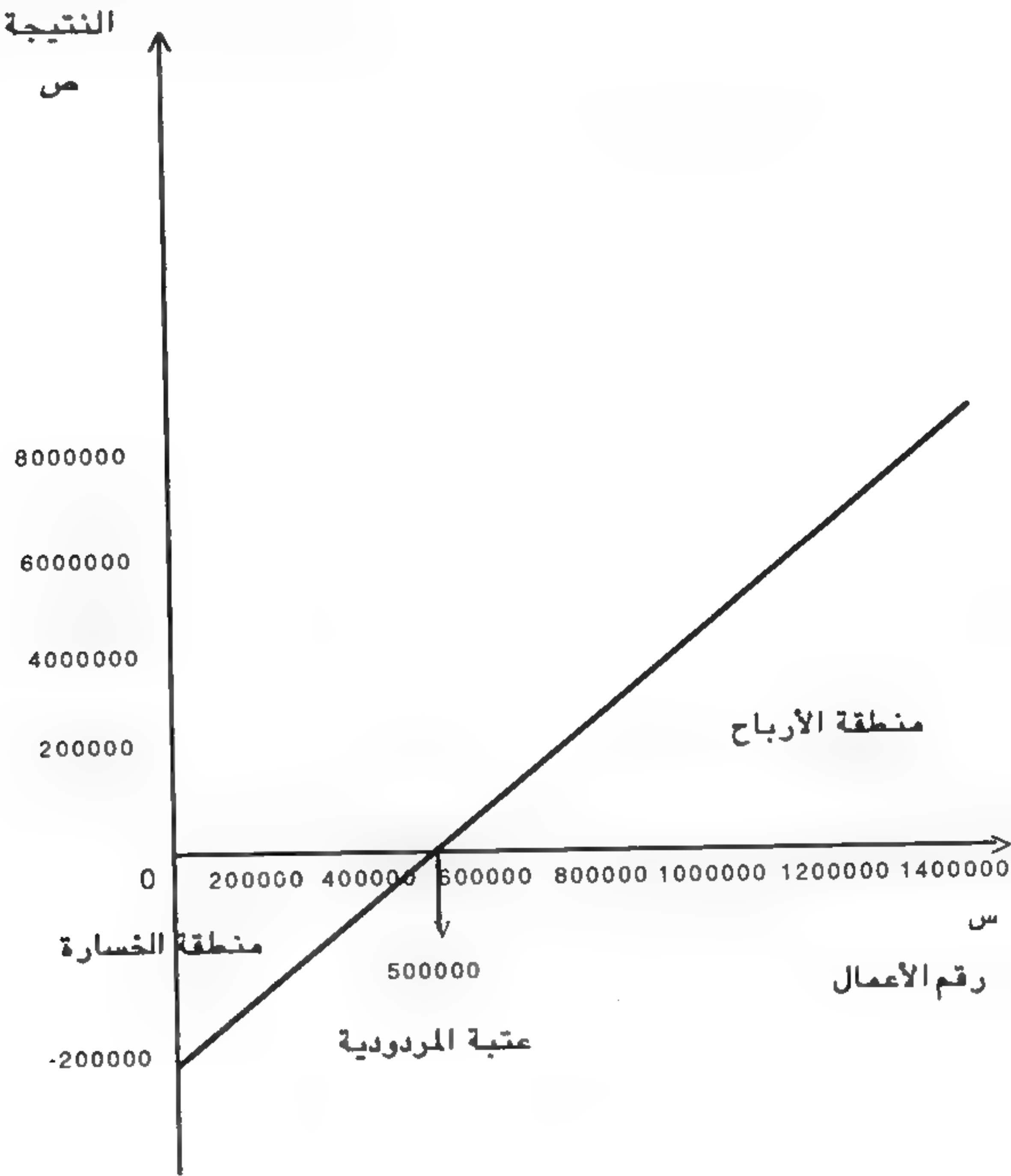


(2) - باستعمال العلاقة :

النتيجة = هامش التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

ص<sub>3</sub> = 0.4 س - 200000

2000000	1500000	1000000	500000	200000	0	س
800000	400000	200000	0	120000 -	200000 -	ص



(3) - باستعمال العلاقة الموجودة بين :

رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة.

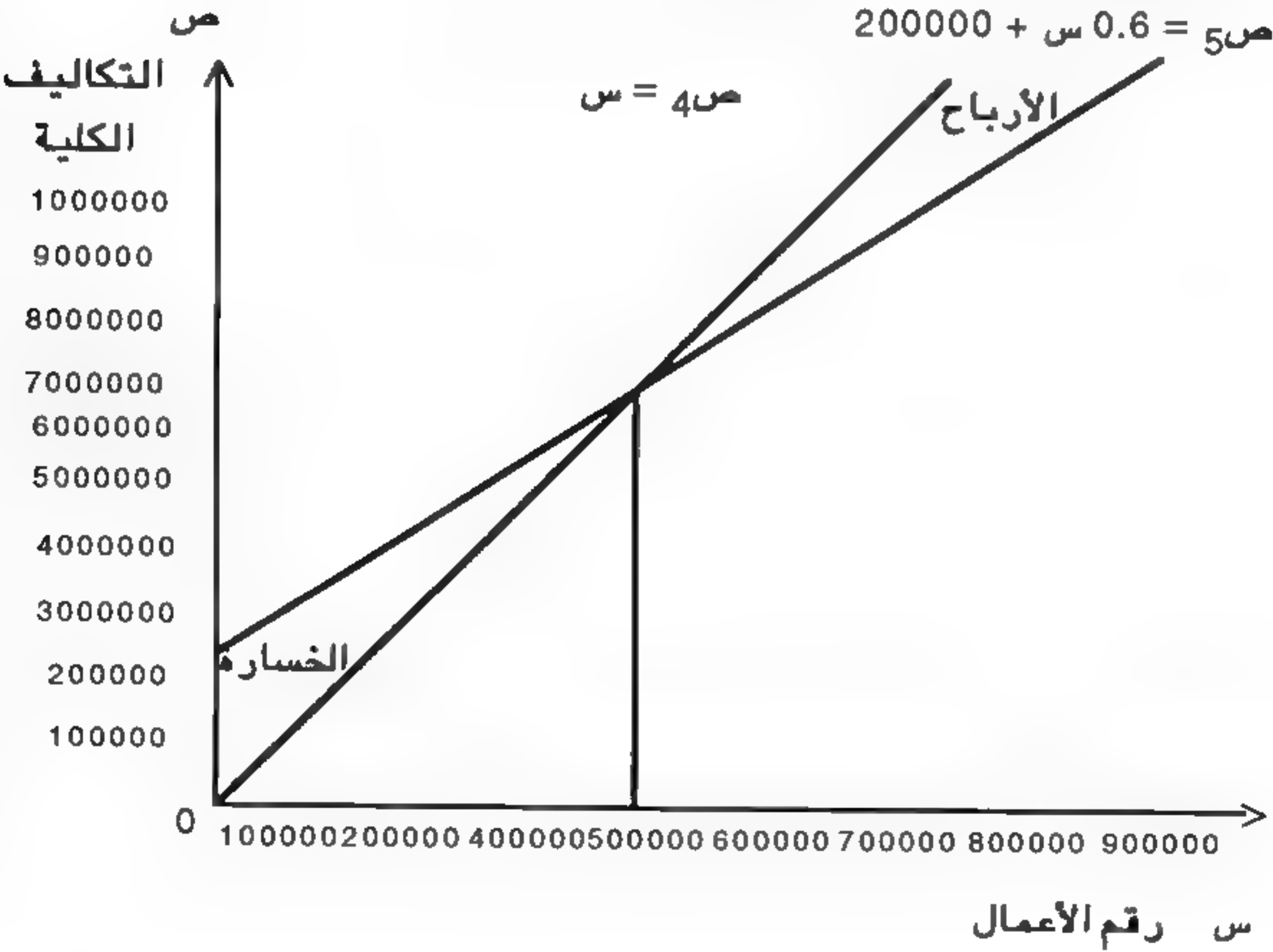
ليكن ص<sub>4</sub> = س ( تمثل رقم الأعمال )

المستقيم المتمثل في التكاليف المتغيرة والثابتة.

ص<sub>5</sub> = 0.6 س + 200000

المستقيمان ص<sub>4</sub> ، ص<sub>5</sub> يتقاطعان في نقطة ن احداثها س (رقم الأعمال)  
المتعادل (عتبة المردودية)

س	0	200000	500000	1000000
ص	200000	320000	500000	800000



## 1-7- العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والربح:

إيراد المبيعات = سعر البيع × عدد الوحدات المباعة.

:

الإيراد الحدي = إيراد المبيعات - تكاليف متغيرة.

صافي الربح = التكاليف الثابتة - الإيراد الحدي.

**مثال :**

بلغت التكاليف الثابتة 600000 دج في إحدى المؤسسات والتكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة هي : 100 دج وأن سعر البيع هو 200 دج للوحدة، فكم وحدة يجب بيعها، لكي تصل المؤسسة إلى نقطة التعادل (عتبة المردودية) وما هو صافي ربح المؤسسة عندما تباع 10000 وحدة.

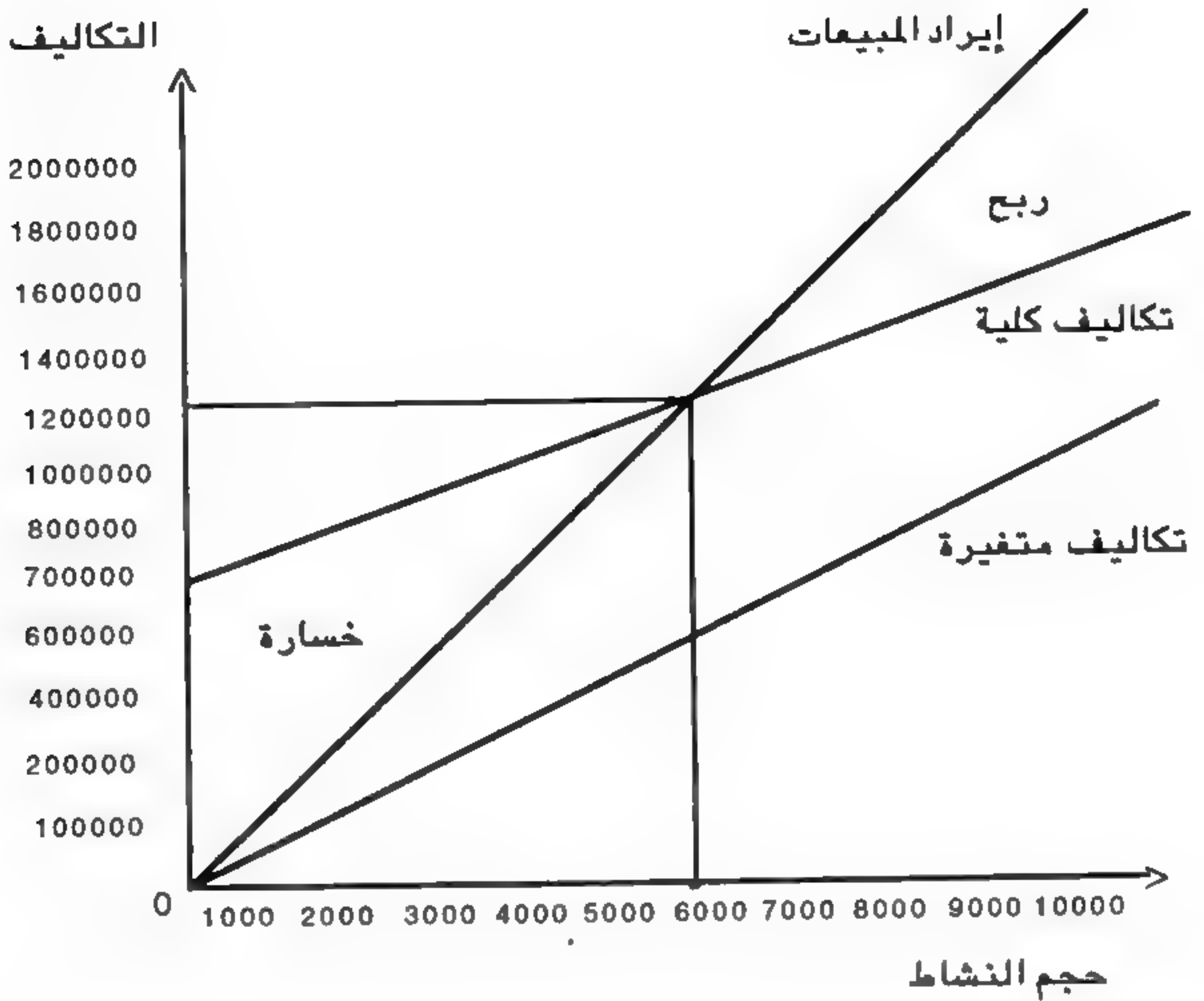
**الحل :**

$$\begin{aligned} & \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الإيراد الحدي}} = \text{عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل} \\ & \frac{600000}{100} = \frac{600000}{100 - 200} = 6000 \text{ وحدة} \end{aligned}$$

نقطة  
التعادل

عدد الوحدات	إيراد المبيعات	تكاليف متغيرة	الإيراد الحدّي	تكاليف ثابتة	صافي الربح
1000	200000	100000	100000	600000	500000-
2000	400000	200000	200000	600000	400000-
3000	600000	300000	300000	600000	300000-
4000	800000	400000	400000	600000	200000-
5000	1000000	500000	500000	600000	100000-
6000	1200000	600000	600000	600000	00
7000	1400000	700000	700000	600000	100000+
8000	1600000	800000	800000	600000	200000+
9000	1800000	900000	900000	600000	300000+
10000	2000000	1000000	1000000	600000	400000+





#### 1-8- فائدة حساب عتبة المردودية:

##### (1) - البحث عن الحد الأدنى للنشاط:

يمكن استخدام نموذج عتبة المردودية في معرفة مستوى النشاط الذي تبدأ عنده أرباح الاستغلال، فعند تجاوز عتبة المردودية يمكن تحديد

هامش الأمان وهو عبارة عن تفاضل رقم الأعمال الفعلي مع رقم الأعمال لنقطة التعادل (عتبة المردودية).

هامش الأمان = رقم الأعمال الفعلي - رقم الأعمال المتعادل (عتبة المردودية)

مثال : نأخذ المثال السابق.

رقم الأعمال الفعلي = 600000

رقم الأعمال المتعادل ( عتبة المردودية ) = 500000

هامش الأمان = 600000 - 500000 = 100000

نسبة هامش الأمان =  $\frac{100000}{600000} = 16.66\%$

ب) - توقع النتيجة:

التكاليف الثابتة + النتيجة

رقم الأعمال المتوقع =

معدل هامش التكلفة المتغيرة

الربح المتوقع = (رقم الأعمال × معدل هامش التكلفة المتغيرة) - تكاليف ثابتة.

تاريخ تحقق عتبة المردودية:

$$\frac{\text{عتبة المردودية}}{\text{رقم الأعمال الفعلي}} \times 360$$

9-1- حساب النسبة اللازمة لاستغلال الطاقة لتحقيق هدف الربح:

نستخدم الطريقتين التاليتين لحساب نسبة تشغيل طاقة المصنع للوصول إلى نقطة التعادل.

(1)	$\frac{\text{التكاليف الثابتة} \times \text{نسبة تشغيل الطاقة}}{\text{قيمة المبيعات التي تعادل نسبة تشغيل الطاقة - التكاليف المتغيرة}}$
-----	---

مثال : تبلغ التكاليف الثابتة في أحد المصانع 200000 دج، تمثل 10000 وحدة طاقة قيمتها 21 ٪ من طاقة التشغيل (الفترة الواحدة)، التكاليف المتغيرة 18 دج للوحدة الواحد، وسعر بيعها 24 دج للوحدة.

فماهي نسبة تشغيل طاقة المصنع اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل.

**الحل :**

$$0.7 = 70\% = \frac{42000}{60000} = \frac{200000 \times 21\%}{180000 - 240000}$$

(2)	$\frac{\text{التكاليف الثابتة} \times \text{نسبة تشغيل الطاقة}}{\text{قيمة المبيعات التي تعادل نسبة تشغيل الطاقة - (التكاليف المتغيرة + الربح المراد تحقيقه)}}$
-----	---

مثال : بلغ الانتاج المباع في إحدى المصانع 8000000 دج وهو يمثل 40 ٪ من طاقة التشغيل، وهدف إدارة المصنع تحقيق أرباح قدرها 20 ٪ من المبيعات.

ماهي نسبة تشغيل طاقة المصنع بحيث يتحقق هدف الربح مع التحقق من النتيجة، إذا علمت أن التكاليف الثابتة 2000000 دج والتكاليف المتغيرة 50 دج للوحدة وسعر البيع هو 80 دج للوحدة.

**الحل:**

$$\text{قيمة الربح : } = \frac{20 \times 8000000}{100} = 1600000 \text{ دج}$$

$$\text{عدد الوحدات المنتجة : } = \frac{1600000}{80} = 20000 \text{ وحدة}$$

$$\text{التكاليف المتغيرة : } 50 \times 20000 = 1000000 \text{ دج}$$

حساب النسبة اللازمة لاستغلال الطاقة لتحقيق الربح :

$$0.1481 = \frac{800000 + 2000000 \times 40\%}{(1600000 + 1000000) - 800000}$$
$$\% 14.81$$

### نهرين (1)

حدد عتبة المردودية لإحدى المؤسسات حيث بلغ رقم أعمالها 800000 دج،  
والتكاليف المتغيرة 420000 دج، كما بلغت التكاليف الثابتة 190000 دج.

المطلوب : إعداد جدول الاستغلال التفاضلي.

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{تكاليف ثابتة}}{\text{معدل هـ / تكلفة المتغيرة}}$$

$$\text{هامش التكلفة المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{تكاليف متغيرة}$$

$$420000 - 800000 = 380000$$

$$\text{معدل هامش التكلفة المتغيرة} = \frac{380000}{800000} = 0.475$$

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{190000}{0.475} = 400000$$

جدول الاستغلال التفاضلي

العناصر	التكاليف	الهوامش	%
رقم الأعمال		800000	100
تكاليف متغيرة	420000	420000 -	0.525
هامش تكلفة متغيرة		380000	0.475
تكاليف ثابتة	190000	190000 -	
النتيجة		190000	

نُهيين (2)

هناك 3 شركات ، أ ، ب ، ج .

التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة
أ : 36000 دج	4 دج للوحدة
ب : 16000 دج	5 دج للوحدة
ج : 66000 دج	3 دج للوحدة

فإذا علمت أن سعر البيع في الشركات الثلاثة هو 9 دج للوحدة.

**المطلوب :** معرفة قيمة المبيعات اللازمة لتحقيق نقطة التعادل في كل منهما، وماهي أفضل المؤسسات في تحقيق الربح إذا زادت المبيعات عن 10000 وحدة لكل منهم بعد الوصول إلى نقطة التعادل .

إذا كانت الادارة تريد تحقيق ربح مقداره 20000 دج فما هو عدد الوحدات اللازمة في المؤسسات الثلاثة.

**الحل :**

عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل في مؤسسة أ =

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الايراد الحدي}} = \frac{36000}{9 - 4} = 7200 \text{ وحدة}$$

قيمة المبيعات في مؤسسة أ =  $9 \times 7200 = 64800$  دج

عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل في المؤسسة (ب)

$$\frac{16000}{9 - 5} = 4000 \text{ وحدة}$$

قيمة المبيعات :  $9 \times 4000 = 36000$  دج

عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل في المؤسسة (ج).

$$\frac{66000}{9 - 3} = 11000 \text{ وحدة}$$

قيمة المبيعات :  $99000 = 9 \times 11000$  دج

**المؤسسة (ب):**

عدد الوحدات بعد نقطة التعادل  $\times$  الإيراد الحدي.

صافي الربح  $= 10000 \times (9 - 5) = 40000$  دج

نجد أن للمؤسسة (ب) أسرع من المؤسستين أ ، ج في الوصول إلى نقطة التعادل حيث أن المؤسسة لتحقيق عتبة مردوديتها تكتفي بإنتاج 4000 وحدة وهذا راجع لقلة تكاليفها الثابتة.

**صافي الربح عند إنتاج 10000 وحدة بعد نقطة التعادل**

**مجموع الوحدات في مؤسسة أ :**

$7200$  وحدة +  $10000 = 17200$  وحدة

إيراد المبيعات :  $154800 = 9 \times 17200$  دج

التكاليف المتغيرة :  $68800 = 4 \times 17200$  دج

التكاليف الكلية :  $104800 = 36000 + 68800$  دج

صافي الربح  $= 104800 - 154800 = 50000$  دج

**مؤسسة ب :**

عدد الوحدات بعد نقطة التعادل  $\times$  الإيراد الحدي للوحدة.

صافي الربح  $= 10000 \times (9 - 5) = 40000$  دج

**مؤسسة ج :**

صافي الربح = 10000 (9 - 3) = 60000 دج

نجد أن صافي الربح عند المؤسسة (ج) أكبر منه في أي مؤسسة وذلك راجع إلى قلة تكلفتها المتغيرة.

قيمة المبيعات اللازمة للحصول على الربح

التكاليف الثابتة + الربح المراد تحقيقه  
----- =  
معدل الهامش للتكلفة المتغيرة

**مؤسسة أ :**

20000 + 36000  
----- = 100810.08 دج  
55.55%

**مؤسسة ب :**

20000 + 16000  
----- = 81008.1 دج  
44.44%

**مؤسسة ج :**

20000 + 66000  
----- = 129012.9 دج  
66.66%



### نهرين (3)

يختص أحد المصانع في انتاج نموذج وحيد من اللعب، حيث يستعمل لصناعة لعبة واحدة ماييلي :

- هيكل من البلاستيك.

- محرك صغير الحجم لكل لعبة.

- توابع مختلفة.

مخزون المواد في 1 3 - 12 - 19 ن

الهيكل : 240000 ، التوابع : 460000 ، المحركات : لا يوجد.

مشتريات الفترة 19 ن

الهيكل : 640000 دج ، التوابع المختلفة : 380000 دج

تفكر المؤسسة بالرغم من إرتفاع سعر بيع الوحدة الواحدة الذي ارتفع من 88 دج في سنة 19 ن إلى 120 دج في سنة 19 ن + 1 ، في زيادة عدد اللعب المباعة، وذلك من 53000 لعبة في سنة 19 ن إلى 70000 لعبة، في 19 ن + 1 ، علما أن سعر شراء المحرك ارتفع من 15 دج إلى 18 دج للمحرك الواحد.

التكاليف الأخرى المتغيرة والثابتة هي 1646000 دج وهي تتضمن مصاريف الشراء 600000 دج، مصاريف التوزيع 646000 دج والباقي تكاليف ثابتة، لسنة 19 ن.

تناسب التكاليف المتغيرة بشكل مباشرة مع حجم النشاط ، أما التكاليف الثابتة لسنة 19 ن + 1 فترتفع بـ 20 ٪ عن السنة السابقة.

## المطلوب :

(1) - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي لسنة 19 ن.

(2) - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي لسنة 19 ن + 1.

### جدول الاستغلال التفاضلي 19 ن.

رقم الأعمال		
53000 × 88		4664000
مشتريات البلاستيك 640000		
التوابع المختلفة 380000		
المخزون النهائي		
$-700000 = 460000 + 240000$		
بلاستيك وتوابع مستهلكة	320000	
المحركات المستهلكة		
$15 \times 53000$	+ 795000	
مواد ولوازم مستهلكة	1115000	
م. الشراء	+ 600000	
كلفة الشراء المتغيرة	1715000	
م. التوزيع المتغيرة	+ 646000	
مجموع التكلفة المتغيرة	2361000	2361000
الربح الإجمالي		2303000
تكاليف ثابتة	400000	- 400000
الربح الصافي		1903000

جدول الاستغلال التفاضلي : 19 ن + 1.

8400000	رقم الأعمال	
	120 × 70000	
	المخزون البدائي	
	مشتريات البلاستيك	
	70000 × 320000	
	53000	
	مخزون نهائي	
	بلاستيك وتوابع مستهلكة	
	محركات مستهلكة	
	70000 × 18	
	مواد ولوازم مستهلكة	
	المصاريف المتغيرة	
	70000 × 1246000	
	53000	
3328301 -	إجمالي تكاليف متغيرة	
	إجمالي الربح	
	التكاليف الثابتة	
5071699	1.20 × 400000	
480000 -	النتيجة الصافية	
4591699		



# الفصل الثاني

## (2) التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة

### Direct costing

- 1.2 - تعريف.
- 2.2 - حساب النتيجة التحليلية بالتكلفة المتغيرة البسيطة.
- 3.2 - حساب الاستغلال التحليلي بالتكلفة المتغيرة المتزايدة.
- 4.2 - مزايا طريقة التكلفة المتغيرة.
- 5.2 - طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة Direct costing evolue.
- 6.2 - مقارنة النتيجة التحليلية بالتكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة.

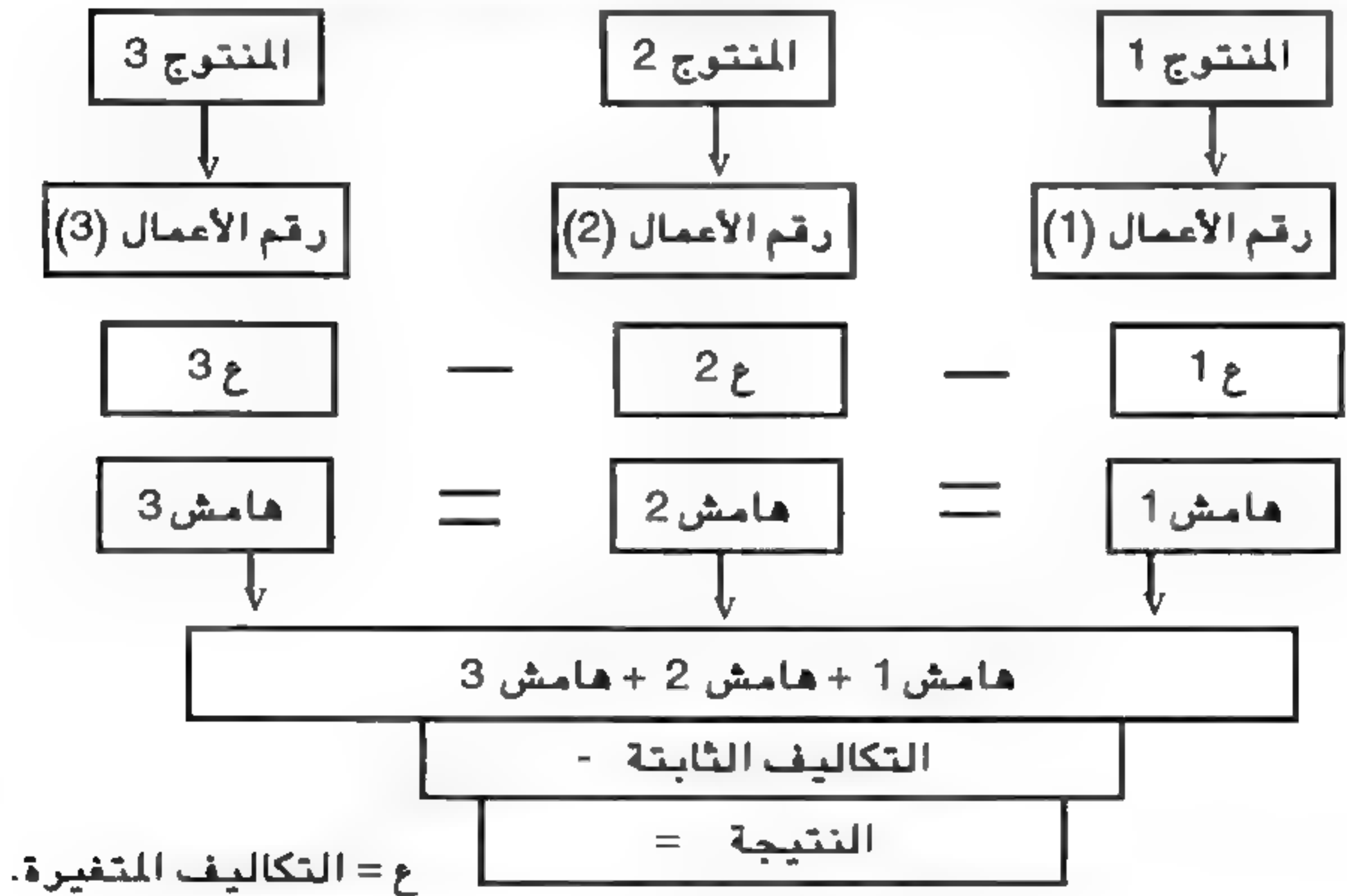


## (2) - التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة

### Direct costing

#### 1.2 - تعريف:

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهي طريقة أمريكية(1). تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة، "Direct costing" تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الانتاج. فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الانتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية. تطرح التكاليف الثابتة من هامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة "Direct costing simple".



أعدت في عام 1953 من طرف الجمعية الأمريكية للمحاسبين .

La "National Association of Cost Accountants "

والتي أعطت اسم "Direct Costing"

ع = التكاليف المتغيرة.

رقم الأعمال (خارج الرسم)	د.ع
تكاليف متغيرة للمنتجات المباعة (ت.م للإنتاج والمبيعات)	ت.م -
هامش على الكلفة المتغيرة	ه.إ =
تكاليف ثابتة (الفترة)	ت.ثا -
نتيجة	ن =

النتيجة = مجموع الهوامش الإجمالية - التكاليف الثابتة.



2-2- حساب الاستغلال التحليلي بالتكلفة المتغيرة (1)

Direct costing

المجموع	3	2	1	النشاطات أو المنتجات
				1 رقم الأعمال (خارج الرسم)
				2 التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة 1.2 التكلفة المتغيرة للتوزيع 2.2 التكلفة المتغيرة للإنتاج
				3.2 التكلفة المتغيرة الاجمالية (22 + 12)
				3 هامش على التكلفة المتغيرة (32 - 1)
	4 التكاليف الثابتة الغير موزعة			
	نتيجة الاستغلال ( مجموع 3 - 4 )			

التكاليف الثابتة تبقى غير مقسمة.

Jacques Margerin Banse de la comptabilité analytique, page : 90.

Edition d'organisation 1991.

2-3- حساب الاستغلال التحليلي بالتكلفة المتغيرة المتزايدة (2)

" Direct Costing Evolve "

التحليل بالمنتجات		
3	2	1
1 رقم الأعمال (خارج الرسم)		
2 التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة		
1.2 التكلفة المتغيرة للتوزيع		
2.2 التكلفة المتغيرة للإنتاج		
3.2 التكلفة المتغيرة الكلية		
(32 + 12)		
التحليل بالنشاطات		
4 هامش على التكلفة المتغيرة		
(2 - 1)		
	3 مجموع الهوامش المعفاة من جميع منتجات النشاط	
	5 تكاليف ثابتة محددة للنشاط	
التحليل الإجمالي		
6 هامش مشاركة النشاط (5 - 4)		
	7 مجموع الهوامش المعفاة من جميع النشاطات في المؤسسة	
	8 تكاليف ثابتة عامة (مشاركة بين مجموع النشاطات)	
	9 نتيجة الاستغلال (8 - 7)	

## مثال (1) :

فيمايلي المعلومات المستخرجة من إحدى المؤسسات للثلاثي الأول من السنة 19ن.

نوع المنتج	الكمية المصنعة والمباعة	السعر
1 س	850	240 دج
2 ص	600	300 دج
3 ع	240	280 دج

وتحليل تكاليف هذه المؤسسة الخاصة بالثلاثي أعطى ماييلي :

## (1) التكاليف المباشرة

العناصر	المنتج			الإجمالي
	1 س	2 ص	3 ع	
مواد أولية بالكغ	400	200	100	700
مواد أولية بالدينار	24000	22000	13000	59000
يد عاملة مباشرة الساعة	600	400	500	1500
يد عاملة بالدينار	7200	6240	5500	18940

(2) التكاليف الغير مباشرة

العناصر	المجموع	التفصيل	الانجاز	التوزيع	الإدارة
التكاليف المتغيرة					
أجور مباشرة	4540	2300	1440	28000	
تكاليف أخرى	620	290	180	8096	
وحدات العمل		كلغ صوف	ساعة	دج رقم أعمال	
		700	مباشرة	451200	
كلفة وحدة العمل		3.7	1.08	0.08	
تكاليف ثابتة	155000	20000	30000	60000	45000

الحل :

المنتج 1 س :

المواد الأولية : 24000 دج

اليد العاملة المباشرة : 7200 دج

قسم التفصيل :  $3.7 \times 400 = 1480$  دج

قسم الانجاز :  $600 \times 1.08 = 648$  دج

مصاريف التوزيع المتغيرة :  $0.08 \times 240 \times 850 = 16320$  دج.

**المنتج 2 ص :**

المواد الأولية : 22000 دج

اليد العاملة المباشرة : 6240 دج

قسم التفصيل :  $740 = 3.7 \times 200$

قسم الانجاز :  $432 = 400 \times 1.08$

مصاريف التوزيع المتغيرة :  $14400 = 0.08 \times 300 \times 600$

**المنتج 3 ع :**

المواد الأولية : 13000 دج

اليد العاملة المباشرة : 5500 دج

قسم التفصيل :  $370 = 3.7 \times 100$

قسم الانجاز :  $540 = 500 \times 1.08$

مصاريف التوزيع المتغيرة :  $5376 = 0.08 \times 280 \times 240$

التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة  
Direct costing simple

(1) الطريقة البسيطة

٪	م 3	٪	ص 2	٪	س 1	٪	المجموع	العناصر
	13000	٪100	22000	٪100	24000	٪100	59000	مواد أولية
	5500		6240		7200		18940	يد عاملة مباشرة
	370		740		1480		2590	قسم التفصيل
	540		432		648		1620	قسم الانجاز
٪100	19410	٪75.66	29412	٪75.66	33328	٪73.7	82150	كلية الانتاج المتغيرة
	5376		14400		16320		36096	مصاريف التوزيع المتغيرة
	24786		43812		49648		118246	إجمالي التكلفة المتغيرة
	67200		180000		204000		451200	رقم الأعمال
٪63.11	42414	٪73.7	136188	٪73.7	154352	٪73.7	332954	هامش التكلفة المتغيرة
							50000	مصاريف الصنع الثابتة
							60000	مصاريف التوزيع الثابتة
							45000	مصاريف أخرى ثابتة
							177954	النتيجة
							210312.07	معتبة المردودية

2-4- طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة Direct costing evolve

تقوم طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الانتاج، فتحمل التكاليف الثابتة على كل منتج مع تحليل نسبة المساهمة واستخراج هامش التكلفة المتغيرة.

مثال (2)

لنفرض أن التكاليف الثابتة كانت كالتالي :

العناصر	س 1	ص 2	ع 3
مصاريف الصنع الثابتة	2000	15000	5000
مصاريف التوزيع الثابتة	8000	9000	13000
مصاريف ثابتة أخرى	10000	60000	9000

المطلوب : التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة.

الحل : التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة  
Direct costing evolve

المناهج	المجموع	٪	1 س	٪	2 هـ	٪	3 ع	٪
رقم الأعمال	451200	٪100	204000	٪100	180000	٪100	67200	٪100
تكلفة الانتاج المتغيرة	82150		33328		29412		19410	
مصاريف التوزيع المتغيرة	36096		16320		14400		5376	
هامش التكلفة المتغيرة	332954		154352		136188		42414	
مصاريف المنتج الثابتة	40000		20000		15000		5000	
مصاريف التوزيع الثابتة	30000	٪100	8000	٪100	9000	٪100	13000	٪100
مصاريف ثابتة أخرى	25000		10000		6000		9000	
مجموع المصاريف الثابتة الخاصة	95000		38000		30000		27000	
مساهمة كل منتج	237954		116352		106188		15414	
نسبة المساهمة	٪. 52.73		٪. 57.03		٪. 58.99		٪. 22.93	
مصاريف تصنيع ثابتة مشتركة	10000							
مصاريف توزيع ثابتة مشتركة	30000							
مصاريف أخرى ثابتة	20000							
النتيجة	177954							



**مساهمة المنتج 1 س:**

$$116352 = 38000 - 154352$$

$$\%57.03 = 100 \times \frac{116352}{2400000} = \text{نسبة المساهمة}$$

**مساهمة المنتج 2 ص:**

$$106188 = 30000 - 136188$$

$$\%58.99 = 100 \times \frac{106188}{180000} = \text{نسبة المساهمة}$$

**مساهمة المنتج 3 ع :**

$$15414 = 27000 - 42414$$

$$\%22.93 = 100 \times \frac{15414}{67200} = \text{نسبة المساهمة}$$

**5-2- مقارنة النتيجة التحليلية (بالتكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة)**

**(I) – الإنتاج أكبر من المبيعات :**

**مثال (1) :**

إنتاج الفترة : 4000 وحدة.



حساب انتاج المخزون (التكلفة الاجمالية)

$$14400 \text{ دج} = \frac{120}{4000} \times 480000 = 80000 + 400000$$

انتاج المخزون بالتكلفة المتغيرة.

$$12000 \text{ دج} = \frac{120}{4000} \times 400000$$

ملاحظة : النتيجة بطريقة التكاليف الاجمالية هي الاحسن

(II) - حالة المبيعات اكبر من الانتاج:

مثال (2) :

- مخزون أول المدة 400 وحدة بقيمة 20000 دج منها 3000 تكاليف متغيرة

- انتاج الفترة 5000 وحدة

- تكاليف متغيرة للانتاج 115000 دج

- تكاليف متغيرة للتوزيع 35000 دج

- المبيعات 5200 وحدة منها 200 من المخازن

- رقم الاعمال 468000 دج

- تكاليف ثابتة للانتاج 90000 دج

- تكاليف ثابتة للتوزيع والادارة 26000 دج

جدول المقارنة

التكاليف الكلية		التكاليف المتغيرة Direct costing
1 رقم الأعمال : 468000 دج	1	رقم الأعمال : 468000
2 انتاج غير مخزن 10000	2	التكلفة المتغيرة للمنتجات
3 الانتاج (2-1) 458000	3	المباعة
4 تكلفة الانتاج 205000	4	التكلفة المتغيرة للانتاج 151500
5 هامش تكلفة الانتاج 253000 (4 - 3)	5	3000 $200 \times \frac{1500}{400} = 750$ دج
6 تكلفة التوزيع والادارة: 61000	6	$5000 \times 115000 = 575000$ دج
7 نتيجة الاستغلال 192000 (6 - 5)	7	التكلفة المتغيرة للتوزيع 35000
	3	هامش التكلفة المتغيرة 316500 (2 - 1)
	4	التكاليف الثابتة 116000
	5	نتيجة الاستغلال (4-3) = 200500

الانتاج الغير مخزن:

$$20000 \\ 10000 = 200 \times \frac{20000}{400}$$

ملاحظة : النتيجة بالتكلفة المتغيرة Direct costing هي الأحسن.

# الفصل الثالث

## (3) التكاليف الحدية (الهامشية)

3 - 1 - التكلفة الحدية.

3 - 2 - العلاقة بين كلفة الانتاج وكمية الانتاج.

3 - 3 - جدول تحليل التكاليف الكلية.

3 - 3 - 1 - ملاحظة.

3 - 3 - 2 - فائدة حساب التكلفة الحدية.

3 - 4 - المعالجة الرياضية.

3 - 5 - التمثيل البياني.

3 - 6 - تحديد النتيجة.

تعارين.



### (3) - التكاليف الحدية (الهامشية)

#### 3-1- تعريف التكلفة الحدية:

( أ ) - هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الانتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على أثر الزيادة في كمية الانتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على أثر نقصان كمية الانتاج بوحدة واحدة (1).

(ب) - يمكن تعريف التكلفة الحدية في المدى القصير للمؤسسة بأنها التكلفة الاضافية أو التفاضلية التي عليها تسير لانتاج وحدة إضافية من المخرجات، ويمكن حساب المستوى الفوري للتكلفة الحدية من أجل كل كمية منتجة، بالاستناد إلى دالة أو منحني مستمر للتكاليف الكلية (2).

#### 3-2- العلاقة بين كلفة الانتاج وكمية الانتاج:

تتحمل المؤسسة للحصول على كمية معينة من الانتاج عدة تكاليف منها : تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، التي تساهم في تحديد التكلفة الحدية، ومن أجل هذا يمكن حساب متوسطاتها.

---

(1) - د. السيد عبد المولى : أصول الاقتصاد. ص : 450.

(2) - بول . 1. سامويلسون - علم الاقتصاد (تكوين الاسعار). ص : 210 O.P.U.93.

$$\frac{\text{التكاليف الإجمالية الثابتة}}{\text{الكمية المنتجة}} = \text{التكلفة المتوسطة الثابتة}$$

$$\frac{\text{التكاليف الإجمالية المتغيرة}}{\text{الكمية المنتجة}} = \text{التكلفة المتوسطة المتغيرة}$$

$$\frac{\text{التكاليف الإجمالية}}{\text{الكمية المنتجة}} = \text{التكلفة المتوسطة الإجمالية}$$

التكلفة الحدية (الهامشية) : هي الفرق بين تكلفة الانتاج العام (التكاليف الاجمالية) للصنف من الوحدات المنتجة. وكلفة الانتاج العام (الصنف - 1) من الوحدات.

3-3- جدول تحليل التكاليف الكلية :

يبين لنا الجدول التالي مستوى نشاط إحدى المؤسسات، حيث بلغ سعر الوحدة الواحدة 7دج، والتكاليف الثابتة : 10000دج.

ومستوى النشاط :

(1000، 2000، 3000، 4000، 5000، 6000، 7000، 8000، 9000 وحدة).



جدول تحليل التكاليف الكلية

الربح أو الخسارة	الإيراد الاجمالي	السعر	التكلفة الحدية	التكلفة الاجمالية المتوسطة	التكلفة المتغيرة المتوسطة	التكلفة الثابتة	تكاليف اجمالية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	مستوى النشاط
8000 -	7000	7		15	5	10	15000	5000	10000	1000
5000 -	14000	7	4	9.5	4.5	5	19000	9000	10000	2000
1000 -	21000	7	3	7.3	4	3.3	22000	12000	10000	3000
4000 +	28000	7	2	6	3.5	2.5	24000	14000	10000	4000
7000 +	35000	7	3	5.4	3.4	2	27000	17000	10000	5000
10000 +	42000	7	5	5.3	3.6	1.66	32000	22000	10000	6000
11000 +	49000	7	6	5.42	4	1.42	38000	28000	10000	7000
11000 +	56000	7	7	5.6	4.37	1.25	45000	35000	10000	8000
8000 +	63000	7	10	6.11	5	1.11	55000	45000	10000	9000

الإيراد الإجمالي = السعر × الكمية المباعة.

الربح = الإيراد الإجمالي - التكاليف الإجمالية.

التكلفة الحدية عند مستوى نشاط 2000 وحدة =

$$4 = \frac{4000}{1000} = 15000 - 19000$$

$$10 = \frac{10000}{1000} = 45000 - 55000 = 9000 \text{ وحدة}$$

التكلفة الحدية عند مستوى نشاط 9000 وحدة =

### 3-3-1- ملاحظة :

- (1) - إن التكاليف الثابتة الكلية واحدة بالنسبة لكل مستوى النشاط.
- (2) - إن التكاليف المتغيرة تتغير مع مستوى النشاط.
- (3) - تناقص التكلفة المتوسطة الثابتة.
- (4) - تناقص التكلفة المتوسطة المتغيرة، مع زيادة الإنتاج إلى مستوى معين (7000 وحدة)، ثم يبدأ متوسط التكلفة المتغيرة في التزايد مع زيادة الإنتاج،
- (5) - يتناقص متوسط التكلفة الإجمالية في المرحلة الأولى من الإنتاج حتى مستوى 7000 وحدة، ثم يبدأ في التزايد مع زيادة الإنتاج.
- (6) - في ما يخص التكلفة الحدية (الهامشية)

تصل المؤسسة إلى الربح الأعلى، عندما تتحقق المساواة التالية :

السعر = التكلفة الحدية.
-------------------------

### 3-3-2- فائدة حساب التكلفة الحدية؛

- تحدد مستوى النشاط الأكثر مردودية.
- اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة فيما يخص الطلبيات.

### 3-4- المعالجة الرياضية :

التكلفة الحدية هي مشتقة التكاليف الاجمالية.

مثال : لتكن الكلفة الاجمالية = تا (س).

التكلفة الحدية = تأ (س)

$$\frac{\text{تا (س)}}{\text{س}} = \text{التكلفة الاجمالية المتوسطة}$$

$$\text{تا (س)} = 6\text{س}^2 + 8\text{س} + 27.$$

$$\text{تأ (س)} = 12\text{س} + 8 \text{ وهي تمثل الحد الأدنى للتكلفة المتوسطة.}$$

$$\frac{\text{تا (س)}}{\text{س}} = \text{التكلفة الاجمالية المتوسطة}$$

في مستواها الأدنى تكون مشتقتها الأولى تساوي الصفر.

أي أن

$$\frac{\text{س} \cdot \text{تأ (س)} - \text{تا (س)}}{\text{س}^2} = 0$$

$$\text{إذن س} \cdot \text{تأ (س)} - \text{تا (س)} = 0$$

$$\text{تأ (س)} = \text{تا (س)} / \text{س}$$

نطبق المثال

التكلفة الاجمالية المتوسطة =  $\frac{\text{تا (س)}}{\text{س}}$

$$\frac{6\text{س}^2 + 8\text{س} + 27}{\text{س}}$$

$$= \frac{27}{\text{س}} + 8 + 6\text{س}$$

مشتقة التكلفة المتوسطة الاجمالية =  $6 - \frac{27}{\text{س}^2}$

عندما تساوي 0

$$0 = 6 - \frac{27}{\text{س}^2}$$

فإن  $\text{س} = 2.12$

نتأكد من هذه النتيجة عندما نضع

$\text{تأ (س)} = \text{تا (س)} / \text{س}$

$$12\text{س} + 8 = 6\text{س} + 8 + \frac{27}{\text{س}}$$

$$\frac{27 + 8س + 6س^2}{س} = 8 + 12س$$

$$27 + 8س + 6س^2 = 8س + 12س^2$$

$$27 = 8س - 6س^2 - 8س + 12س^2$$

$$27 = 6س^2$$

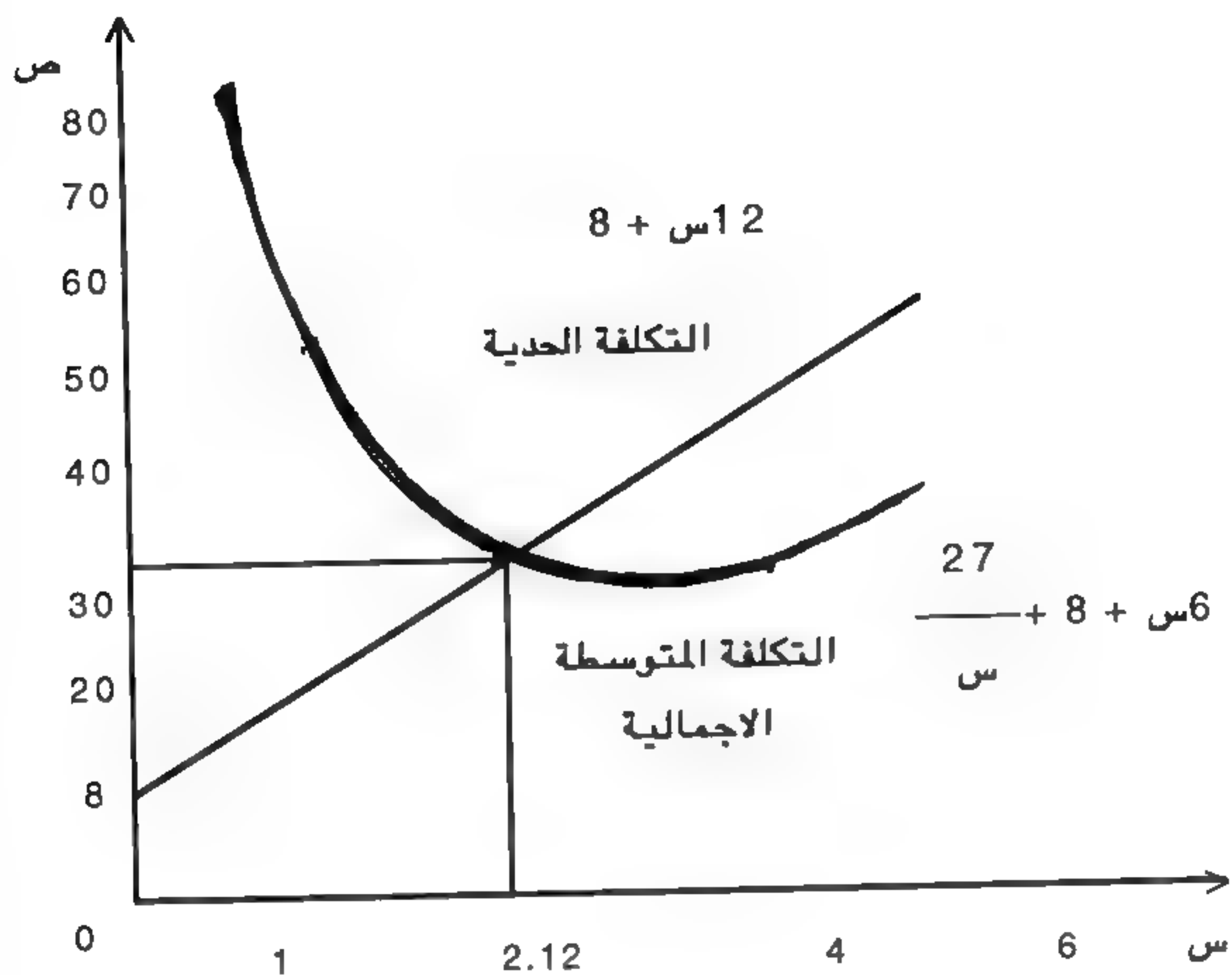
$$س = 2.12$$

3-5- التمثيل البياني :

$$\frac{27}{س} + 8 + 6س = \text{التكلفة المتوسطة الاجمالية}$$

$$\text{التكلفة الحدية} = 12س + 8.$$

س	1	2.12	4	6
التكلفة المتوسطة الاجمالية	41	33.45	38.75	48.5
التكلفة الحدية	20	33.45	56	80



3-6- تحديد النتيجة:

النتيجة = رقم الأعمال - التكاليف

- 1) - لنرمز لرقم الأعمال بالدالة نا (س).
- ونرمز للتكاليف بالدالة تا (س).
- 2) - البحث على المشتقة لكل دالة وجعلها مساوية للصفر أي :

نا(س) = 0

تا(س) = 0

تحديد النتيجة القصوى عند

$$\text{نأ(س)} - \text{تأ(س)} = 0$$

ويسمح بتحديد النقطة الحرجة، أي قيمة (س) الممثلة لحجم النشاط.

تطبيق : لنأخذ معطيات المثال السابق، علما أن سعر البيع هو 140 دج.

$$\text{نأ(س)} = 140 \text{ س}$$

$$\text{التكاليف الاجمالية تأ(س)} = 6\text{س}^2 + 8\text{س} + 27$$

$$\text{نضع نأ(س)} - \text{تأ(س)} = 0$$

$$0 = (12\text{س} + 8) - 140$$

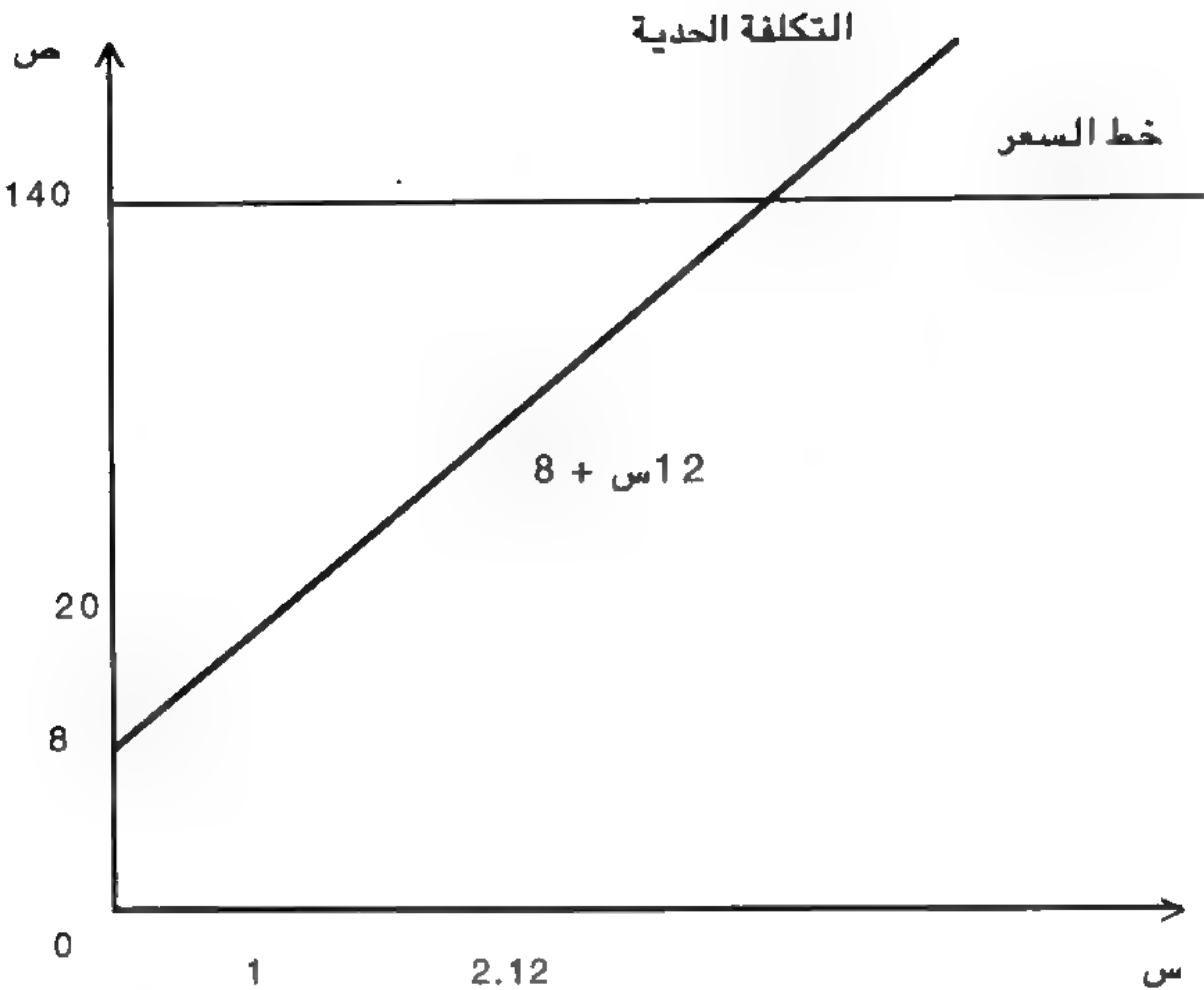
$$0 = 12\text{س} - 140 + 8$$

$$140 - 8 = 12\text{س}$$

$$132$$

$$\text{س} = \frac{132}{12} = 11 \text{ وحدة وهو الحجم الأمثل}$$

$$\text{النتيجة القصوى} = 140(11) - [6(11)^2 + 8(11) + 27] = 699 \text{ دج}$$



نهيين :

بلغت التكاليف الاجمالية بإحدى المؤسسات كمايلي :

$$18س^2 + 11س + 600.$$

سعر بيع المنتج الواحد : 911 دج

المطلوب :

- (1) - أوجد التكلفة المتوسطة الاجمالية والتعبير عنها بدلالة س.
- (2) - تحديد مستوى (س) الذي يجعل التكلفة المتوسطة الاجمالية في أدنى حد لها.



(3) - حساب التكلفة الحدية.

(4) - أثبت أن التكلفة المتوسطة الاجمالية تتقاطع مع التكلفة الحدية في نقطة تمثل الحد الأدنى في منحنى التكلفة المتوسطة الاجمالية.

(5) - تحديد الحجم الأمثل للإنتاج.

(6) - تحديد النتيجة.

(7) - مثل بيانيا النتائج المحصل عليها.

**الحل :**

(1) - التكلفة المتوسطة :

$$\frac{\text{تكلفة المتوسطة الاجمالية}}{\text{س}} = \frac{\text{تا(س)}}{\text{س}}$$

$$\text{التكاليف الاجمالية} = \text{تا(س)} = 18\text{س}^2 + 11\text{س} + 600$$

$$\frac{18\text{س}^2 + 11\text{س} + 600}{\text{س}} = \text{التكلفة المتوسطة الاجمالية}$$

$$\frac{600}{\text{س}} + 11 + 18\text{س} = \frac{\text{تا(س)}}{\text{س}}$$

(2) - تحديد مستوى (س) الذي يجعل التكلفة المتوسطة الاجمالية في أدنى حد لها.

هناك طريقتين.

(1) - مشتقة التكلفة المتوسطة الاجمالية عندما = 0

$$0 = \frac{600}{س^2} - 18 = \text{تأم (س)}$$

$$س = 5.77$$

$$(2) \quad \frac{\text{تأ (س)} = \text{تا (س)}}{س}$$

$$\frac{600}{س} + 11 = 18س + 36س$$

$$س = 5.77$$

(3) - التكلفة الحدية :

التكلفة الحدية هي مشتقة التكاليف الاجمالية .

$$\text{التكاليف الاجمالية} = 18س^2 + 11س + 600$$

$$\text{تأ (س)} = 36س + 11 = \text{التكلفة الحدية}$$

(4) - نقطة التقاطع

$$\text{التكلفة المتوسطة} = \text{التكلفة الحدية}$$

$$18س + 11 = \frac{600}{س} + 36س + 11$$

$$س = 5.77$$

(5) - حجم الانتاج الأمثل

التكلفة الحدية = السعر

$$911 = 11 + 36س$$

$$36س = 911 - 11$$

$$س = 25 \text{ وحدة}$$

(6) النتيجة:

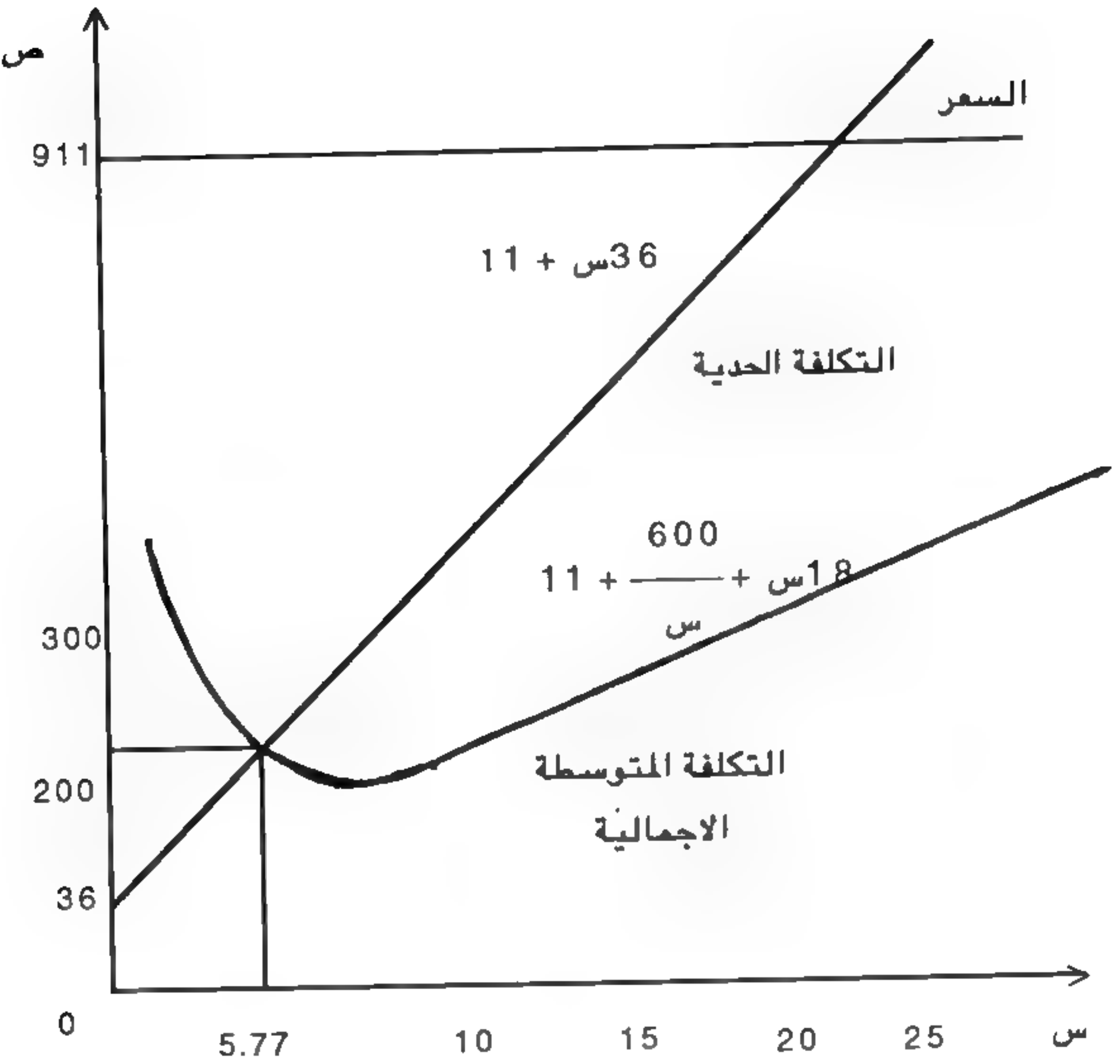
$$\text{النتيجة} = 911(25) - [18(25)^2 + 11(25) + 600]$$

$$= 22775 - (600 + 275 + 11250)$$

$$10650 = 22775 - 12125$$

(7) - التمثيل البياني :

س	1	5.77	10	25
التكلفة المتوسطة الاجمالية	629	218.84	251	485
التكلفة الحدية	47	218.84	371	911



# الفصل الرابع

## تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني

4 - 1 - مقدمة.

4 - 2 - مثال تطبيقي.

4 - 3 - التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

4 - 4 - معالجة التكاليف الثابتة.

4 - 5 - مقارنة التكاليف الحقيقية وتكاليف التحميل العقلاني.

4 - 6 - تمثيل جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة.



## 4- تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني

### 1-4 - مقدمة:

تجاهلت طريقة التكاليف المتغيرة بشكل مطلق كافة التكاليف الفترية الثابتة، ولا تعتبرها جزءا مكونا لتكاليف الانتاج وإنما تحملها على حساب النتيجة، وتعتبر أن تكاليف الانتاج تتألف فقط من عناصر التكاليف المتغيرة، نتيجة لهذه الانتقادات ظهرت إلى الوجود طريقة تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني، التي تقوم على مبدأ

النشاط الفعلي

النشاط العادي

إن هذين النشاطين يجب أن يكون لهما وحدة واحدة معادلة (ساعة يد عاملة، كلغ مواد أولية، وحدات مباعية، وحدات منتجة...)

### 2-4 - مثال تطبيقي :

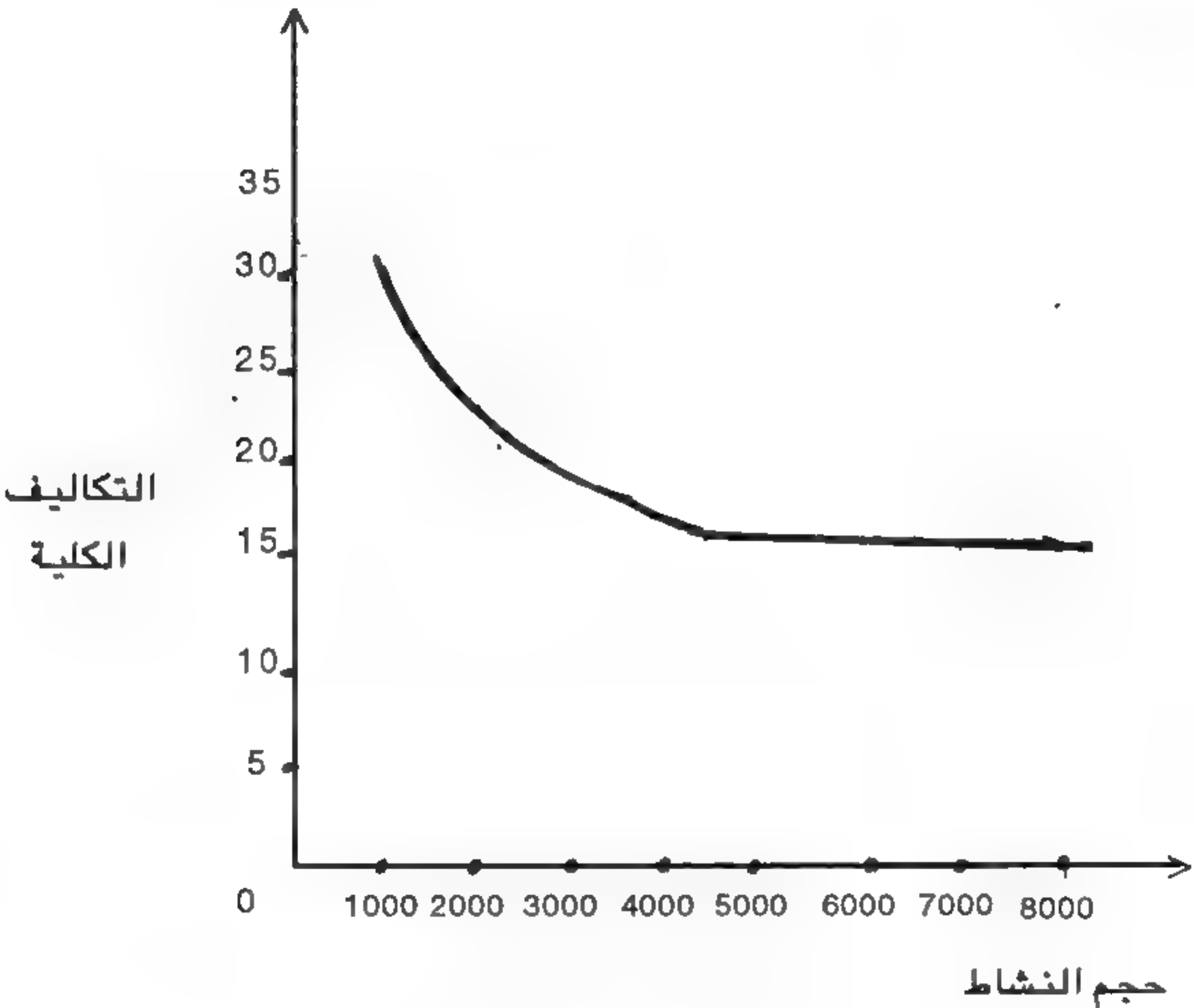
تنتج مؤسسة 5000 وحدة شهريا من المنتج س. التكاليف الثابتة : 18000 دج، الكلفة المتغيرة للوحدة هي : 14 دج للوحدة.

المطلوب : اعداد جدول سعر الكلفة الخاص بوحدة أحجام النشاطات التالية:

1000 , 2000 , 3000 , 4000 , 5000 , 6000 , 7000 , 8000

الحل :

الاعجام	العناصر						
	8000	7000	6000	5000	4000	3000	2000
كلفة الوحدة المتغيرة	14	14	14	14	14	14	14
كلفة الوحدة الثابتة	2.25	2.57	3	3.6	4.5	6	9
الكلفة الكلية	16.25	16.57	17	17.6	18.5	20	23





**ملاحظة :**

\* تتناسب التكاليف الثابتة للوحدة عكسيا مع حجم النشاط.

\* لا تتغير التكاليف المتغيرة مع حجم النشاط.

**1.2.4 - تحليل نتائج التحميل العقلاني:**

ومن أجل 2000 وحدة يكون :

$$\text{معدل النشاط} = \frac{2000}{5000} = 0.4$$

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = 0.4 \times 18000 = 7200$$

$$\text{التكاليف الثابتة الغير محملة} = 18000 - 7200 = 10800 \text{ فرق التحميل العقلاني}$$

$$\text{تكلفة الوحدة الثابتة} = \frac{7200}{2000} = 3.6$$

ومن أجل 3000 وحدة يكون :

$$\text{معدل النشاط} = \frac{3000}{5000} = 0.6$$

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = 0.6 \times 18000 = 10800$$

التكاليف الثابتة الغير محملة = 18000 - 10800 = 7200 فرق التحميل العقلاني

$$\text{تكلفة الوحدة الثابتة} = \frac{10800}{3000} = 3.6$$

ومن أجل 6000 وحدة يكون :

$$\text{معدل النشاط} = \frac{6000}{5000} = 1.2$$

التكاليف الثابتة المحملة = 1.2 × 18000 = 21600

التكاليف الثابتة الغير محملة = 18000 - 21600 = 3600 فرق التحميل العقلاني

$$\text{تكلفة الوحدة الثابتة} = \frac{21600}{6000} = 3.6$$

#### 3-4- التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

مستوى النشاط الفعلي

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية ×

مستوى النشاط العادي

نسمي معامل التحميل العقلاني وأحيانا معدل النشاط بالنسبة لـ

$$\frac{\text{مستوى النشاط الفعلي}}{\text{مستوى النشاط العادي}} \times 100$$

وهذا الاجراء يسمح بإعدام التغيرات الخاصة بالكلفات المرتبطة بتغيرات حجم النشاط وتجنب الحصول على الكلفات الشادة مثل سعر الوحدة = 32 عندما س = 1000.

مثال : لنأخذ المثال السابق وللعرض أن مستوى النشاط العادي هو 5000 وحدة.

ومن أجل 1000 وحدة يكون :

$$\text{معدل النشاط} = \frac{1000}{5000} = 0.2$$

التكاليف المحملة = 0.20 × 18000 = 3600 دج

التكاليف الثابتة الغير محملة = 18000 - 3600 = 14400 فرق التحميل العقلاني

$$\text{تكلفة الوحدة الثابتة} = \frac{3600}{1000} = 3.6$$

#### 4-4 - معالجة التكاليف الثابتة :

أ) - حالة مستوى النشاط > مستوى النشاط العادي

ففي هذه الحالة معدل النشاط > 1

وبالتالي فإن جزء التكاليف الثابتة يحمل إلى تكلفة الانتاج وهذا الجزء يمثل .

$$م \times ثا (معدل النشاط \times التكاليف الثابتة)$$

أما الباقي ثا - م  $\times$  ثا وهو يمثل فرق بالنسبة للتكلفة التقديرية أو ما يسمى فرق التحميل العقلاني كما سبق في المثال السابق 1000 وحدة.

(ب) - حالة مستوى النشاط > مستوى النشاط العادي.

في هذه الحالة يكون

م < 1 وبالتالي تكون

التكاليف الثابتة المحملة > التكاليف الثابتة الفعلية.

$$التكاليف الثابتة المحملة = 1.2 \times 18000 = 21600$$

التكاليف الثابتة الفعلية - 18000

3600 فائض

م < 1 = > ربح الفعلية

م > 1 = < تكلفة البطالة (خسارة)

#### 5-4- مقارنة التكاليف الفعلية وتكاليف التحميل العقلاني :

معطيات المثال السابق :

الأحجام العناصر		انتاج 2000 وحدة	انتاج 6000 وحدة
		التكاليف الفعلية	تكاليف التحليل العقلاني م = 0.4
تكاليف متغيرة		28000	84000
التكاليف الثابتة المحملة		18000	21600
سعر التكلفة الاجمالية		46000	105600
عدد الوحدات المنتجة		2000	6000
سعر تكلفة الوحدة		23	17.6
التكلفة المتغيرة للوحدة		14	14
التكلفة الثابتة للوحدة		9	3.6
		التكاليف الثابتة الفعلية	تكاليف ثابتة فعلية
		18000	18000
		7200	21600
		خسارة 10800	الربح 3600

4-6- تمثيل جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة:

(1) - جدول توزيع بمعامل تحميل واحد:

مثال : فيمايلي جدول التوزيع الاولي للمصاريف الغير المباشرة لإحدى المؤسسات الصناعية.

المصاريف	الأقسام	المجموع	أقسام فرعية			أقسام رئيسية		
			الصيانة	الإدارة	التمويل	التصنيع	التوزيع	
التوزيع الاولي		120000	10%	15%	20%	40%	15%	
الصيانة			100%	-	15%	80%	5%	
الإدارة			-	100%	30%	20%	50%	

معامل التحميل العقلاني هو 0.70 ونسبة التكاليف الثابتة إلى التكاليف الاجمالية على مستوى كل قسم 40%.

جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة

الاقسام		اقسام فرعية						اقسام رئيسية						الاقسام	
العناصر		الصيانة			الادارة			التصنيع			التوزيع			الاقسام	
		ث	م	م	ث	م	م	ث	م	ث	م	ث	م		
التوزيع الاول معامل التحميل التكاليف الثابتة المحملة فرق التحميل	14400	7200	10800	19200	28800	9600	14400	7200	10800	4800	7200	5040 -	5040	3360 -	3360
		0.7		0.7		0.7		0.7		0.7		0.7		0.7	
		5040 -	5040	13440 -	13440	6720 -	6720	5040 -	5040	3360 -	3360	5040 -	5040	3360 -	3360
		2160 +		5760 +		2880 +		2160 +		1440 +		1440 +		1440 +	
مجموع التوزيع الاول بعد التحميل توزيع الصيانة توزيع الادارة مجموع التوزيع الاول والثانوي	14400	15840		42240		21120		15840		10560		15840		10560	
		528		8448		1584		-		10560 -		-		10560 -	
		7920		3168		4752		15840 -		15840 -		15840 -		15840 -	
		24288		53856		27456		00		00		00		00	

م : تكاليف متغيرة

ثا : تكاليف ثابتة

للتأكد من صحة النتائج المحصل عليها يجب أن يكون:

مجموع التكاليف بعد التحميل + فرق التحميل = إجمالي التكاليف قبل التحميل.

120000 = 14400 + (24288 + 53856 + 27456)

(2) - جدول التوزيع بمعامل تحميل مختلف:

لنأخذ نفس معطيات المثال السابق ولكن بفرض أن معامل التحميل مختلف بين الأقسام.

الأقسام	الصيانة	الادارة	التموين	التصنيع	التوزيع
معامل التحميل	1.30	0.80	1.20	1.10	0.70

الحل :

الأقسام	التكاليف الثابتة المحملة
الصيانة	6240 = 1.30 × 4800
الادارة	5760 = 0.80 × 7200
التموين	11520 = 1.20 × 9600
التصنيع	21120 = 1.10 × 19200
التوزيع	5040 = 0.70 × 7200



جدول التوزيع للمصاريف الغير مباشرة

فرق تحميل		أقسام رئيسية						أقسام فرعية			الأقسام	
+	-	التوزيع		التصنيع		التصوين		الادارة		الصيانة	المصاريف	
		ث	م	ث	م	ث	م	ث	م			
3600	5280	7200	10800	19200	28800	9600	14400	7200	10800	4800	7200	التوزيع الاول
		5040	5040	21120	21120	11520	11520	5760	5760	6240	6240	التكاليف الثابتة المحملة
		2160 +		1920 -		1920 -		1440 +		1440 -		فرق التحميل
3600	5280	15840		49920		25920		16560		13440		مجموع التوزيع الاول
		672		10752		2016		-		13440 -		بعد التحميل
		8280		3312		4968		16560 -		-		توزيع الصيانة
3600	5280	24792		63984		32904		00		00	مجموع التوزيع الاول	

للتأكد من صحة النتائج المحصل عليها

$$120000 = 3600 + 5280 - (24792 + 63984 + 33904)$$

(3) - في حالة توزيع الخدمات المتبادلة بين الأقسام:

نفس المبدأ يجب تكوين معادلتين لكل من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة

مثال : ليكن جدول التوزيع التالي :

أقسام رئيسية										أقسام فرعية				المجموع	الأقسام	المصاريف
التوزيع		الانتاج		التمويل		الصيانة		الإدارة								
م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا							
7000	6000	80000	50000	7000	14000	12000	10000	8000	6000	200000	مجموع التوزيع الاولي	التوزيع	الثانوي			
%20		%50		%20		%10		-100			ادارة	مبيانة				
%10		%60		%10		-100		%20								

**الحل : التكاليف الثابتة:**

نرمز للإدارة بـ س والصيانة بـ ص .

$$\text{س} = 6000 + 0.20 \text{ ص}$$

$$\text{ص} = 10000 + 0.1 \text{ س}$$

$$\text{س} = 6000 + 0.20 ( 10000 + 0.1 \text{ س} )$$

$$\text{س} - 0.02 \text{ س} = 8000$$

$$0.98 \text{ س} = 8000$$

$$8000$$

$$\text{س} = \frac{8000}{0.98} = 8163.26 = 8164$$

$$\text{ص} = 10000 + 0.1 ( 8164 ) = 10816$$

**التكاليف المتغيرة :**

نرمز للإدارة بـ س وص للصيانة.

$$\text{س} = 8000 + 0.2 \text{ ص} \quad \text{و} \quad \text{ص} = 10613$$

$$\text{ص} = 12000 + 0.1 \text{ س} \quad \text{و} \quad \text{ص} = 13062$$

## جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة

أقسام رئيسية				أقسام فرعية				أقسام		المصاريف
التوزيع		الانتاج		التمويل		المصيانة		الإدارة		
م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا	م	ثا	
7000	6000	80000	50000	7000	14000	12000	10000	8000	6000	
	1634		4082		1632		816		- 8164	
	1081		6490		1081		- 10816		2164	
2122		5307		2122		1062		- 10613		
1306		7837		1306		- 13062		2613		
10428	8715	93144	60572	10428	16713	00	00	00	00	
مجموع التوزيع الثانوي										

للتأكد من صحة النتائج المحصل عليها :

(16713+10428+60572+93144+8715+10428) = 200000 إجمالي التكاليف قبل التحميل

# الفصل الخامس

## (5) التكاليف المعيارية (النمطية)

5 - 1 - تعريف.

5 - 2 - معايير القياس.

5 - 3 - تحديد الانحرافات.

5 - 4 - جدول الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية.

5 - 5 - أمثلة تطبيقية.



## **(5) - التكاليف المعيارية (النمطية)**

### **5-1- تعريف:**

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية.

### **5-1-1- أهداف التكاليف المعيارية:**

(1) - **البرهجة** : يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليست على ما حدث فعلا.

(2) - **الرقابة** : نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.

(3) - **التسعير**: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.

(4) - **الإعلام** : تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

### **5-1-2- مجال استخدامها :**

تستخدم التكاليف المعيارية في مختلف فروع الاقتصاد الصناعة، الزراعة، الخدمات، وتطبق بشكل خاص في المؤسسات الصناعية.

### **5-1-3 - صبالغ التكاليف المعيارية :**

التكاليف المعيارية = التكاليف المحددة مقدما = التكاليف النموذجية = تكاليف الميزانية التقديرية.

## 5-2- معايير القياس :

هي أداة قياس فعلية للتكاليف، تقوم على ادخال وتنظيم طريقة معيارية على أسس علمية وفنية واقتصادية، وبعيدة عن التقدير العشوائي ومنطلقة من امكانية المؤسسة، ومتجاوبة مع ظروف عملها ويمكن وضع مستويات معيارية طبيعية لعناصر المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف الغير المباشرة لأقسام الانتاج.

أثناء سير العملية الانتاجية تظهر انحرافات عن المعايير، وذلك لأسباب مختلفة ينتج عنها فرق يمكن أن يكون.

معياري - فعلي أو فعلي - معياري

**الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية.**

ويمكن أن يكون الفرق :

(1) - موجب = التكاليف الفعلية > التكاليف المعيارية.

(2) - سالب = التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية.

**الفرق = (التكلفة المعيارية × الكمية المعيارية المتعلقة بالانتاج) - (التكلفة الفعلية × الكمية الفعلية المتعلقة بالانتاج الفعلي).**

## 5-3- تحديد الانحرافات :

### 5-3-1 - المواد :

الفروق الاجمالية = قيمة المواد المعيارية - قيمة المواد الفعلية.

#### (1) - فروق الأسعار:

فروق الأسعار = (الكمية الفعلية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي).



أو

فروق الأسعار = الكمية الفعلية × ( ثمن الوحدة المعياري - ثمن الوحدة  
الفعلي)

(2) - فروق الكميات:

فروق الكميات = ثمن الوحدة المعياري × ( الكمية المعياري - الكمية  
الفعلية).

أو

فروق الكميات = (الكمية المعيارية للمواد × سعر المعياري) - ( الكمية  
الفعلية للمواد × السعر المعياري)

5-3-2- اليد العاملة المباشرة :

(أ) - انحراف في الوقت.

(ب) - انحراف في السعر.

(أ) - فروق الوقت = معدل السعر المعياري ( المدة المعيارية - المدة  
الفعلية)

(ب) - فروق معدل السعر = المدة الفعلية ( معدل السعر المعياري - معدل  
السعر الفعلي).

5-3-3- انحرافات المصاريف الغير مباشرة:

1 - فروق الموازنة المرنة.

2 - فروق الطاقة الانتاجية.

3 - فروق الكفاية الانتاجية.

## (1) - فروق الميزانية المرنة :

التكلفة المرنة.

التكلفة المتغيرة.

التكلفة الثابتة.

$$\text{التكلفة المرنة للساعة} = \frac{\text{مجموع التكاليف المرنة} - \text{التكلفة المتغيرة للساعة} - \text{تكاليف ثابتة اجمالية}}{\text{المدة الفعلية} - \text{المدة المتوقعة}}$$

## (2) - فروق الطاقة الانتاجية:

فروق الطاقة الانتاجية = معدل التحميل النموذجي (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري).

## (3) - فروق الكفاية الانتاجية :

فروق الكفاية الانتاجية = معدل التحميل النموذجي (الزمن المعياري لانتاج الوحدات الفعلية - الزمن الفعلي).

## 5-4- جدول الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية

### 5-4-1- جدول الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية الكلية (1)

مبالغ معيارية	مبالغ فعلية	الفروق	
☐	☐	±	1 سعر البيع للمنتجات المباعة خلال الفترة
			عناصر سعر التكلفة
☐			2 التكلفة الاجمالية المعيارية لانتاج المنتجات
			المباعة خلال الفترة
			الفروق
			فروق على المادة المباشرة
		+	3 على التكلفة
		+	4 على الكمية
			فروق اليد العاملة المباشرة
		+	5 على التكلفة
		+	6 على الكمية (الزمن)
			فروق على تكلفة مراكز التحليل
		+	7 على التكلفة (الموازنة)
		+	8 على النشاط
		+	9 على الكفاية
			10 التكلفة الاجمالية لانتاج المنتجات المباعة
	☐	±	11 التكلفة الاجمالية خارج الانتاج متعلقة
	☐	+	بالمنتوجات المباعة
	☐	±	12 سعر التكلفة الاجمالي
			13 نتيجة الاستغلال
	☐		الربح (1 - 12)
			الخسارة (12 - 1)

(1-2) Jacques Margerin : Base de la comptabilité analytique. page 134

## 2-4-5- جدول الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية المتغيرة (2)

رقم الأعمال (خارج الرسم	قيمة	قيمة	الفروق
1	×	×	+
عناصر كلفة الانتاج			
2	×	×	
التكلفة الاجمالية المتغيرة لانتاج المنتجات			
المباعة خلال الفترة			
الفروق			
فروق على المادة المباشرة			+
3			+
على القيمة			+
4			+
على الكمية			+
فروق يد العاملة المباشرة			+
5			+
على القيمة			+
6			+
على الكمية (الزمن)			+
فروق على تكلفة مراكز التحليل			+
7			+
على القيمة			+
8			+
على الكمية (الكفاية)			+
9	×		+
التكلفة الاجمالية الفعلية (المتغيرة) لانتاج			
المنتجات المباعة			
10	×	×	+
الهامش الاجمالي للتكلفة المتغيرة			
(1 - 2) و (1 - 9)			
11	×	×	+
التكلفة الاجمالية خارج الانتاج المتغير			
للمنتجات المباعة			
12	×	×	+
الهامش الاجمالي للتكلفة المتغيرة			
(10 - 11)			
13	×	×	+
التكلفة المتغيرة الاجمالية للمنتجات المباع			
ة (11+2) و (11+9)			
تكاليف ثابتة			
14	×	×	+
لانتاج			
15	×	×	+
خارج الانتاج			
16	×	×	+
سعر التكلفة الاجمالي			
17	×		
نتيجة الاستغلال التحليلية			

## 5-5- مثال تطبيقي (1)

تصنع مؤسسة منتجين س، ص في قسم . ع باستعمال مادة أولية "أ" وحدة عمل "ب" كيد عاملة مباشرة.

تحليل انتاج بداية الدورة يحدد العناصر التالية، على قاعدة النشاط العادي المقدرة بـ 300 وحدة عمل شهريا علما أن هذا القسم "ع" كلف المؤسسة شهريا مايلي:

$$\begin{aligned} & \left[ \begin{array}{l} 5000 \text{ دج مصاريف ثابتة} \\ 4000 \text{ دج مصاريف متغيرة} \end{array} \right] = \text{مصاريف غير مباشرة.} \end{aligned}$$

من أجل صنع وحدة واحدة من س تستلزم مايلي

2 كلف من المادة "أ" بسعر 80 دج لكلغ.

3 سايد عاملة مباشرة بسعر 60 دج للساعة.

ومن أجل صنع وحدة واحدة من ص يستلزم مايلي

3 كلف من المادة "أ".

5 سايد عاملة مباشرة.

وخلال شهر أكتوبر كان الانتاج الفعلي كمايلي :

25 وحدة من المنتج س.

35 وحدة من المنتج ص

وهذا الانتاج استلزم مايلي :

الإنتاج الفعلي :

25 وحدة من المنتج س استلزمت 60 كلغ من المادة " أ " و 80 سا يد عاملة مباشرة.

35 وحدة من المنتج ص استلزمت 80 كلغ من المادة " أ " و 185 سا يد عاملة مباشرة.

سعر المادة أ = 90 دج.

سعر ساعة يد عاملة = 50 دج.

جدول التوزيع للمصاريف الغير مباشرة لشهر أكتوبر أعطى المجموع الفعلي قدرة 8745 دج للقسم ع.

خلال الدورة وقبل قيام بأي نشاط، فإن نتائج تحليل التكاليف المعيارية للمصاريف الغير مباشرة أعطى مايلي :

جدول المصاريف الغير مباشرة.

5000	مصاريف ثابتة
4000	مصاريف متغيرة
300	عدد وحدات العمل
30	كلفة وحدة العمل

الحل:

كلفة الانتاج الوحدة المعيارية:

المنتج ص			المنتج س			
مبالغ	س . و	كمية	مبالغ	س . و	كمية	العناصر
240	80	3	160	80	2	مادة مستهلكة
300	60	5	180	60	3	يد عاملة مباشرة
150	30	5	90	30	3	يد عاملة غير مباشرة
690		1	430		1	كلفة الوحدة

جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة الفعلية التي توصلت إليها المؤسسة.

مجموع	8745 دج
عدد وحدات العمل	$265 = (185 + 280)$
كلفة وحدة العمل	33 دج

### كلفة الانتاج الفعلية

المنتج ص			المنتج س			العناصر
مبالغ	س . و	كمية	مبالغ	س . و	كمية	
7200	90	80	5400	90	60	مادة مستهلكة
9250	50	185	4000	50	80	يد عاملة مباشرة
6105	33	185	2640	33	80	يد عاملة غير مباشرة
22555	644.4	35	12040	481.6	25	كلفة الانتاج الفعلي

انتاج شهر أكتوبر يمكن ترقيمه بالتكاليف المعيارية ثم مقارنة

التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية الذي يسمح لنا بتحديد الفروق  
الاجمالية.

### التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

المنتج ص			المنتج س			العناصر
مبالغ	س . و	كمية	مبالغ	س . و	كمية	
8400	80	3 × 35	4000	80	2 × 25	مواد مستهلكة
10500	60	5 × 35	4500	60	3 × 25	يد عاملة مباشرة
5250	30	5 × 35	2250	30	3 × 25	يد عاملة غير مباشرة
24150	690	35	10750	430	25	



الفرق الكلي / لكلفة الانتاج لشهر أكتوبر.

المنتج ص			المنتج س			العناصر
كلفة	كلفة	+ فرق	كلفة	كلفة	+ فرق	
معيارية	فعلية		معيارية	فعلية		الفرق الكلي
10750	12040	- 1290	24150	22555	+ 1595	تحليل الفرق الكلي
4000	5400	- 1400	8400	7200	+ 1200	الفرق/ مواد مستهلكة
4500	4000	+ 500	10500	9250	+ 1250	الفرق/ يد عاملة م
2250	2640	- 390	5250	6105	- 855	الفرق/ غير مباشرة
		- 1290			+ 1595	الفرق الكلي

إذا كان الفرق موجبا فهو ملائم أي في صالح المؤسسة ، أما إذا كان العكس فهو غير صالح للمؤسسة.

تحليل الفرق / مواد أولية : (التحليل الجبري).

الفرق = المعياري - الفعلي.

كلفة الوحدة = الكمية × السعر.

العناصر	كمية	سعر	الكلفة
الوضعية المعيارية	ك . م	س . م	ك ت . س م
الوضعية الفعلية	ك . ف	س . ف	ك ف . س ف
	Δ ك	Δ س	Δ فرق إجمالي

ف = فعلي

م = معياري

س = سعر

ك = كمية

$$\text{الفرق} = \text{ك م} \times \text{س م} - \text{ك ف} \times \text{س ف}$$

$$\text{ك م} \cdot \text{س م} - \text{ك ف} \times \text{س ف}.$$

$$\text{ك م} \cdot \text{س م} - (\text{ك م} - \Delta \text{ك})(\text{س م} - \Delta \text{س})$$

$$\text{ك م} \cdot \text{س م} - \text{ك م} \cdot \text{س م} + \Delta \text{س} \cdot \text{ك م} + \Delta \text{ك} \cdot \text{س م} - \Delta \text{ك} \cdot \Delta \text{س}$$

$$\text{الفرق} = \Delta \text{ك س م} + \text{ك س} \cdot \text{ك م} - \Delta \text{ك} \cdot \Delta \text{س}$$



فرق مشترك

فرق السعر

فرق كمي

لنأخذ المثال السابق :

المنتج س

800 -	$80 \times (60 - 50)$	فرق الكمية
500 -	$50 \times (90 - 80)$	فرق السعر
100 -	$(90 - 80)(60 - 50)$	فرق مشترك
1400 -		

### تحديد مسؤولية الفروق:

الفرق في الكمية على مسؤولية إدارة الإنتاج.

الفرق في السعر على عاتق إدارة المشتريات.

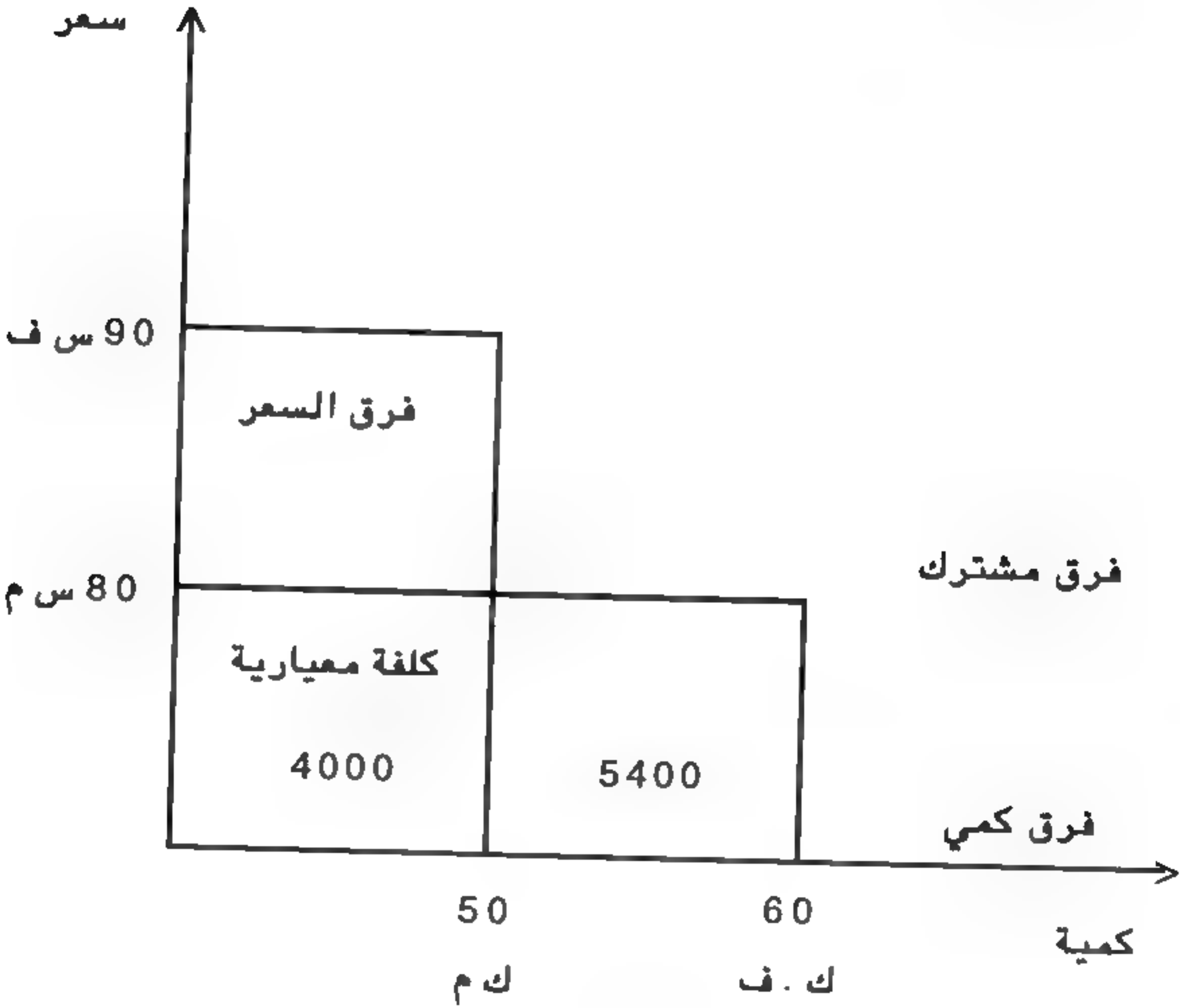
الفرق المشترك على مسؤولية إدارتي المشتريات والمنتجات.

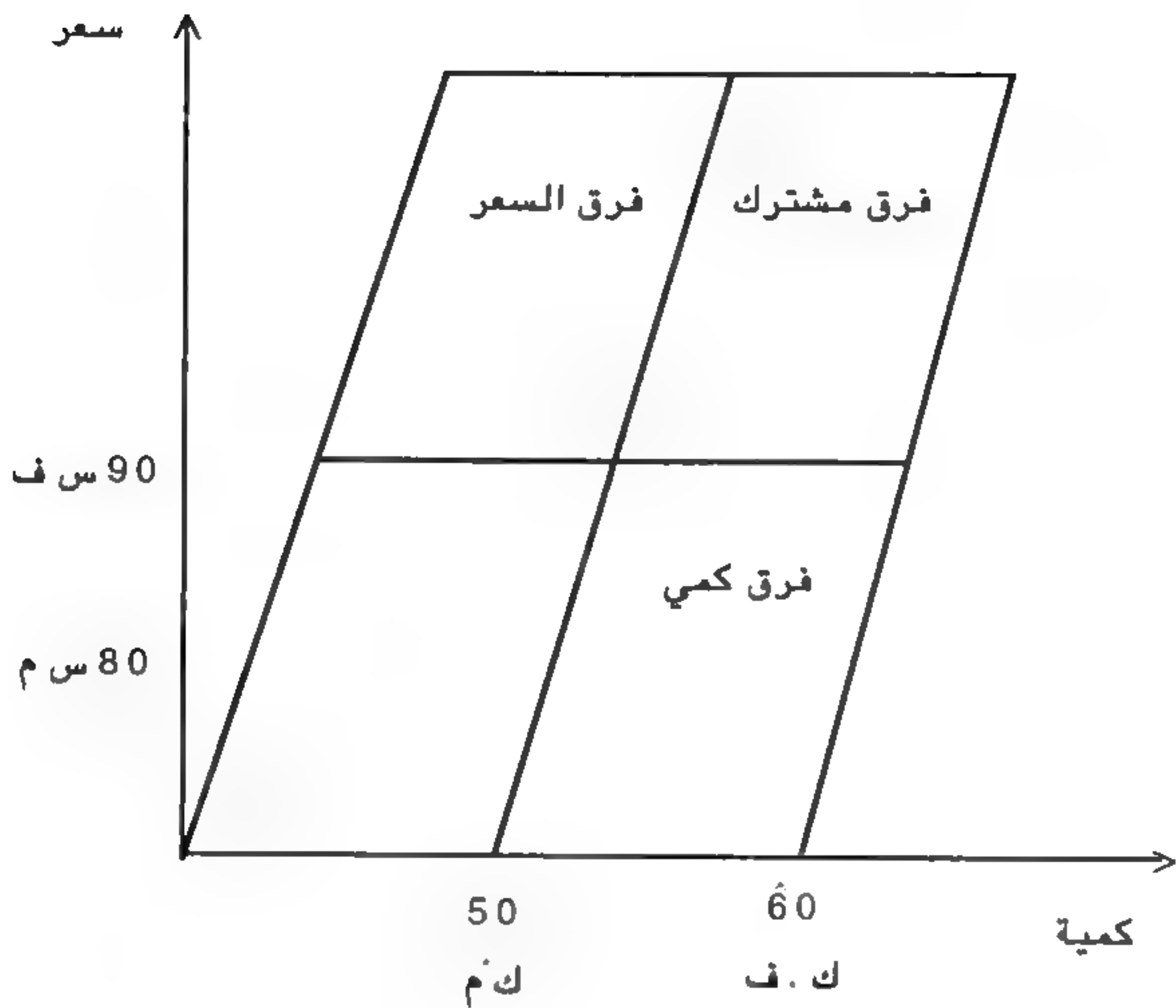
التحليل البياني : وهذا التحليل يمكن أن يأخذ شكلين مختلفين هما :

(1) - مفهوم المساحات.

(2) - مفهوم الأشعة.

التمثيل البياني بواسطة المساحات للمنتج " س " .





II - فرق / اليد العاملة المباشرة :

فرق / الوقت	(ع م - ع ف) . س م
فرق / السعر	(س م - س ف) . ع م
فرق مشترك	- (س م - س ف)(ع م - ع ف)

المنتج س

300 -	60 . ( 80 - 75 )	فرق / الوقت
750 +	75 . ( 50 - 60 )	فرق / السعر
50 +	( 50 - 60 ) ( 80 - 75 ) -	الفرق المشترك
500 +		

تحديد مسؤولية الفروق :

الفرق في السعر على مسؤولية إدارة دفع الرواتب.

الفرق في الوقت على مسؤولية إدارة المنتجات.

الفرق المشترك على عاتق الإدارتين السابقتين .

III - تحليل الفرق / المصاريف الغير مباشرة :

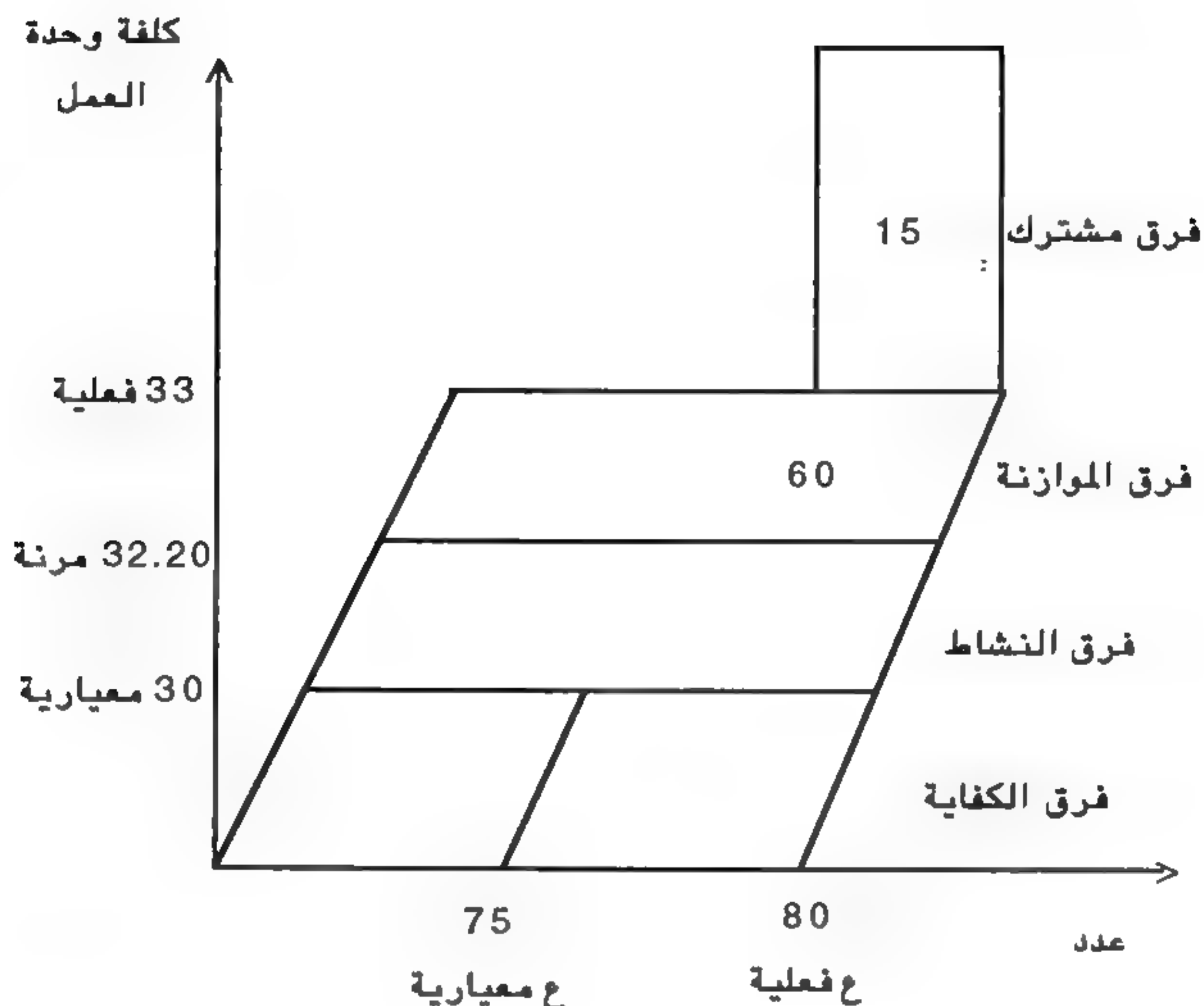
الموازنة المرنة.

العناصر	300 وحدة معيارية	265 وحدة فعلية
تكاليف ثابتة	5000	5000
تكاليف متغيرة	4000	3534
مجموع	9000	6765
عدد الوحدات	300	265
كلية وحدة العمل	30	32.20

المنتج س

العناصر	كلفة العمل	عدد وحدات العمل
وضعية معيارية	30	75
وضعية مرنة	32.20	75
وضعية فعلية	33	80

فرق الموازنة	(ت م - ت فعلي) عدد معياري	75.(33-32.20)	- 60
فرق النشاط	(كلفة معيارية - كلفة مرنة) ع م	75.(32.2-30)	- 165
فرق الكفاية	(عدد معياري - عدد فعلي) كلفة معيارية	30.(80-75)	- 150
فرق مشترك	-(ع م - ع ف) (كلفة معيارية - كلفة فعلية)	-(33-30)(80-75)	- 15
			- 390



## 5-5-1- مثال (2)

إليك المعلومات المستخرجة من إحدى المؤسسات الصناعية، والتي تسير على أسلوب المحاسبة التحليلية المعيارية.

العناصر	التكاليف المعيارية	التكاليف الفعلية
الطاقة الانتاجية	7000 وحدة	7200 وحدة
الزمن	5 ساعات للوحدة	38600 ساعة
مصاريف غير مباشرة	1120000 دج	1140000 دج

## المطلوب :

(1) - تحديد معدل التحميل النموذجي.

(2) - تحديد الفروق الكلية.

(3) - تحليل الفروق الكلية إلى :

أ) - فروق الموازنة التقديرية.

ب) - فروق الطاقة الانتاجية.

ج) - فروق الكفاية الانتاجية.

## الحل :

(1) - تحديد معدل التحميل النموذجي.

حساب الزمن المعياري المباشر :

$$35000 = 5 \times 7000 \text{ ساعة عمل مباشر.}$$

معدل التحميل النموذجي :

$$= \frac{1120000}{35000} = 32 \text{ دج لكل ساعة عمل مباشر.}$$

## تحديد الفروق :

1 - الفروق الكلية :

الزمن المعياري لانتاج الوحدات الفعلية :

$$36000 = 5 \times 7200 \text{ ساعة.}$$



المصاريف الغير مباشرة للانتاج الفعلي.

$$36000 \times 32 = 1152000 \text{ دج.}$$

**الفروق الكلية :**

$$1152000 - 1140000 = 12000 + \text{فائض.}$$

**تحليل الفروق الكلية :**

(أ) - فروق الموازنة التقديرية.

$$1120000 \text{ دج} - 1140000 = 20000 - \text{سالب.}$$

(ب) - فروق الطاقة الانتاجية :

$$38600 \text{ سا} - 35000 = 3600 \text{ سا.}$$

$$3600 \text{ سا} \times 32 \text{ دج} = 115200 \text{ دج} + \text{موجب.}$$

(ج) - فروق الكفاية الانتاجية :

الزمن المعياري لانتاج الوحدات الفعلية .

$$7200 \times 5 = 36000 \text{ ساعة.}$$

$$36000 \text{ سا} - 38600 \text{ سا} = 2600 \text{ سا} - \text{سالب}$$

$$2600 \times 32 = 83200 \text{ دج} - \text{سالب}$$

**الفروق الكلية**

20000 -	فروق الموازنة التقديرية
115200 +	فروق الطاقة الانتاجية
83200 -	فروق الكفاية الانتاجية
12000 +	المجموع



# نهارين



## نهرين (1) :

تصنع إحدى المؤسسات الصناعية منتجين «س» و«ص» وذلك باستعمال مادة أولية واحدة وهي "ق" ، يتم تصنيع المنتجات «س» و«ص» في نفس الورشة.

### مشتريات الفترة:

15000 وحدة من المادة "ق" بسعر 26 دج للوحدة، كما بلغت مصاريف الشراء 4300 دج.

### استهلاك المادة الأولية:

3000 وحدة من أجل صنع المنتجات «س».

5700 وحدة من أجل صنع المنتجات «ص».

### مصاريف التصنيع :

تتمثل في اليد العاملة المباشرة والتكاليف الغير المباشرة.

### اليد العاملة المباشرة:

اشتغلت الورشة 2400 ساعة : بسعر 68 دج للساعة منها 1020 ساعة تخص المنتجات ص والباقي لـ س.

### التكاليف الغير مباشرة :

بلغت مصاريف الانتاج 140000 دج توزع على أساس ساعات العمل المباشرة.

## مصاريف التوزيع:

48000 دج منها  $\frac{2}{3}$  تخص المنتجات "س" والباقي لـ "ص".

## الانتاج :

800 وحدة من المنتجات "س".

1200 وحدة من المنتجات "ص".

## المبيعات:

باعت المؤسسة كل المنتجات من "س" بسعر 40٪ عن سعر التكلفة والمنتجات "ص" بسعر 300 دج للمنتج الواحد.

## المطلوب:

- (1) - حساب كلفة شراء المادة "ق".
- (2) - حساب كلفة انتاج المنتجات "س" و"ص".
- (3) - حساب سعر تكلفة المنتجات "س" و"ص".
- (4) - حساب نتيجة المنتجات المباعة.

## نهرين (2):

قامت المؤسسة في شهر أبريل بتسجيل العمليات الخاصة بالمادة الأولية "ع" كمايلي:

قيمتها : 78020 دج	470 كلغ	04/02 / مخزون أول المدة
قيمتها : 33600 دج	200 كلغ	04/03 / مدخولات
	400 كلغ	04/05 / مخراجات
	90 كلغ	04/07 / مخراجات
قيمتها : 57800 دج	340 كلغ	04/11 / مدخولات
	210 كلغ	04/13 / مخراجات
	80 كلغ	04/15 / مخراجات
قيمتها : 52480 دج	320 كلغ	04/17 / مدخولات
	195 كلغ	04/20 / مخراجات
	122 كلغ	04/23 / مخراجات
قيمتها : 9072 دج	56 كلغ	04/25 / مدخولات
	88 كلغ	04/27 / مخراجات
	41 كلغ	04/28 / مخراجات

**المطلوب :** اعداد بطاقة المخزون للعامة "ع" بتسعير المخراجات حسب :

(1) - طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة

(أ) - بعد كل وارد.

(ب) - عن الفترة.

(2) - طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO).

(3) - طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO).

**نهرين (3)**

إليك المعلومات المستخرجة من مؤسسة الأثاث المنزلي والتي تقوم

بتصنيع نوعين من المكتبات ، نوع عادي، نوع مركب.

**انتاج شهر هارس :**

130 مكتبة نوع عادي.

180 مكتبة نوع مركب.

**مشتريات الشهر :**

486 م<sup>3</sup> من الخشب سعر 1900 دج للمتر الواحد المكعب.

مصاريف العاملين المباشرة :

ورشة النوع العادي : 31800 دج.

ورشة النوع المركب : 5800 دج.

توزع التكاليف الغير المباشرة على النحو التالي :

التوزيع	ورشة المكتبة نوع مركب	ورشة المكتبة نوع عادي	التمويل	المجموع	الوظائف
					العناصر
20%	30%	30%	20%	80000	مصاريف عاملين
25%	40%	20%	15%	20000	ضرائب ورسوم
5%	40%	35%	20%	14000	الصيانة
2	4	3	1	10000	النقل
2 / 3	-	-	1 / 3	21000	مصاريف مختلفة
1	4	2	1	24000	مخصصات



## مخزون الخشب في أول مارس:

200 م<sup>3</sup> بمبلغ 360000 دج.

مخزون المنتجات:

المكتبات العادية : 20 بـ 72000 دج

المكتبات المركبة : 30 بـ 162600 دج

من أجل انتاج مكتبة عادية تستعمل المؤسسة:

2.5 م<sup>3</sup> من الخشب للمكتبة المركبة.

1.5 م<sup>3</sup> من الخشب للمكتبة العادية.

باعت المؤسسة خلال الشهر:

158 مكتبة من النوع المركب.

110 مكتبة من النوع العادي.

توزع مصاريف التوزيع على أساس الوحدات المباعة.

## المطلوب :

- (1) - تحديد كلفة شراء الخشب.
- (2) - تحديد كلفة انتاج المكتبة العادية، والمركبة.
- (3) - تحديد سعر التكلفة للمكتبات.
- (4) - تحديد النتيجة للمكتبة العادية، والمركبة علما أن معدل الهامش المطبق هو 30٪ عن سعر تكلفة الانتاج.

#### نهيين (4):

إليك المعلومات المستخرجة من إحدى المؤسسات الصناعية والتي تقوم بصناعة منتج "س" باستعمال مادتين "أ" و"ب" في ورشة واحدة.

توجد منتجات قيد التنفيذ في بداية المدة وفي نهاية المدة.

العناصر	في بداية المدة	في نهاية المدة
تكلفة المواد الأولية "أ"	30%	50%
تكلفة المواد الأولية "ب"	20%	30%
تكلفة اليد العاملة المباشرة	35%	45%
قسم الورشة	40%	30%
عدد الوحدات قيد التنفيذ	2000 وحدة	3000 وحدة

إذا علمت أن عدد المنتجات القامة : 4000 وحدة.

التكاليف الاجمالية للانتاج.

تكلفة المواد الأولية "أ" : 171500 دج

تكلفة المواد الأولية "ب" : 193500 دج

تكلفة اليد العاملة المباشرة : 241800 دج

قسم الورشة : 115500 دج

تكلفة الوحدة خلال الفترة السابقة.

تكلفة المواد الأولية "أ" : 33 دج للوحدة.

تكلفة اليد العاملة المباشرة : 48 دج للوحدة.

تكلفة المادة الأولية "ب" : 41 دج للوحدة.

قسم الورشة : 53 دج للوحدة

## العمل المطلوب :

- (1) - تقييم المنتجات قيد التنفيذ في بداية المدة.
- (2) - حساب الانتاج المكافئ لكل تكلفة.
- (3) - حساب تكاليف الوحدات لكل تكلفة.
- (4) - حساب تكلفة انتاج المنتجات التامة للمنتجات قيد التنفيذ.

## نهيين (5) :

تحصلنا على المعلومات التالية من دفاتر المؤسسة التجارية :

- النتيجة الصافية : 200000 دج نسبة الضرائب على الأرباح 40%.
- هامش التكلفة المتغيرة يمثل 45% من رقم الأعمال الصافي، بينما تقدر التكاليف الثابتة 20% من رقم الأعمال الصافي (لا يوجد لا تكاليف خارج الاستغلال ولا نواتج خارج الاستغلال).

## المطلوب :

- (1) - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي.
- (2) - تحديد عتبة المردودية، وتاريخ حدوثها بيانيا.

## نهيين (6) :

تنتج مؤسسة صناعية منتجين اثنين هما :

ع1 ، ع2 باستعمال المادتين س1 ، س2.

فيمايلي المعلومات التالية الخاصة لفترة جوان 19 ن.

(1) - المصاريف الغير المباشرة : وزعت كمايلي :

العناصر	التموين	الانتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	10680	94000	66400
طبيعة وحدة القياس	كلغ مادة أولية مشتراة	الوحدات المنتجة	100 دج رقم الأعمال

علما أن العناصر الاضافية بلغت 3000 دج و 2800 دج عناصر غير مدمجة.

مشتريات المواد الأولية:

- 900 كلغ مادة أولية س 1 ب 40 دج.
- 880 كلغ مادة أولية س 2 ب 56 دج.

الاستهلاك والانتاج:

- 460 كلغ من س 1 من أجل انتاج 200 منتج من ع 1.
- 300 كلغ من س 2 من أجل انتاج 400 منتج من ع 2.

اليد العاملة المباشرة:

- 130 ساعة ب 76 دج للساعة بالنسبة لـ ع 1.
- 180 ساعة ب 76 دج للساعة بالنسبة لـ ع 2.

## المبيعات :

150 منتج من ع 1 ب 5500 دج للمنتج الواحد.

340 منتج من ع 2 ب 30 ٪ كهامش ربح عن سعر التكلفة.

## المطلوب :

(1) - اعداد جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة.

(2) - حساب مختلف الكلف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة الصافية.

(3) - اعادة نفس الحسابات حتى النتيجة الصافية ولكن بالتكاليف التحميلية (العقلانية) علما أن مصاريف التوزيع الغير مباشرة وزعت كمايلي:

العناصر	التمويل	الانتاج	التوزيع
التكاليف الثابتة الحقيقية	8000	80000	46500
النشاطات العادية	2000 كلغ مادة أولية مشتراة	1000 وحدة منتجة	100 دج رقم الأعمال 1000 وحدة

نهرين (7):

فيمايلي المعلومات الخاصة بمؤسسة "أمال" التي تقوم بتصنيع وبيع صحنون بلاستيكية.

( أ ) - كلفة انتاج الوحدة 75 دج:

مواد أولية (بلاستيكية) 3 كلغ ب 9 دج للكلغ.

مصاريف الانتاج 15 دقيقة بـ 120 دج للساعة.

التكاليف الثابتة للوحدة 18 دج.

المصاريف متناسبة مع الكميات المنتجة.

**(ب) - مصاريف التوزيع للوحدة 18 دج:**

المصاريف متناسبة مع الكميات المباعة : 8 دج

التكاليف الثابتة للوحدة : 10 دج

**(ج) - المبيعات والإنتاج :**

4000 وحدة بسعر : 120 دج للمنتج الواحد.

**المطلوب :**

(1) - حدد هامش التكلفة المتغيرة بدلالة عدد المصحون المباعة.

(2) - احسب التكاليف الثابتة الاجمالية.

(3) - احسب النتيجة بدلالة الكميات المباعة.

**نهيين (8):**

إليك المعلومات التالية المستخرجة من إحدى المؤسسات الصناعية.

**(1) - تنظيم الإنتاج:**

تحتوي المؤسسة على ورشتين، يتم تصنيع المنتج "س" في الورشة رقم

(1) والورشة رقم (2).

(2) جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة

الاقسام الرئيسية				الاقسام الفرعية			المجموع	العناصر
التوزيع	ورشة 2	ورشة 1	التمويل	النقل	الصيانة	الادارة		
70000	200000	80000	50000	30000	60000	40000	530000	مجموع التوزيع الاولي
%20	%20	%30	%30	-	-	%100-	-	التوزيع الثانوي
-	%70	%20	-	%10	%100-	-	-	الادارة
%10	%20	%30		%100-	%40			الصيانة
								النقل
100دج	1 ساعة	1 كلغ	1 كلغ					طبيعية وحدة العمل
من رقم	يد عاملة	مادة	مادة					
الاعمال	مباشرة	مستهلكة	مشتركة					

- التكاليف الغير معتبرة 60000 دج موزعة على الورشة رقم (1) بمبلغ 33000 دج والباقي للورشة رقم (2).

- العناصر الاضافية 214000 دج تعويضات أصحاب الاستغلال.

- تعويضات الأموال الجماعية 300000 دج بـ 12٪ سنويا، هذه العناصر الاضافية ستوزع اجماليا 20٪ للتموين، 30٪ للورشة رقم (1) 50٪ للورشة رقم (2).

### (3) - المخزونات :

مخزون أول المدة للمادة (ب) 4200 كلغ بقيمة 96600 دج.

مشتريات المادة : 8000 كلغ بسعر 25 دج.

### (4) - الإنتاج :

أنتجت المؤسسة 660 وحدة من المنتج "س".

حيث يتطلب المنتج الواحد 14 كلغ من المادة "ب" من أجل انتاجه.

### (5) - اليد العاملة المباشرة:

الورشة رقم (1) 6000 ساعة بسعر 52 دج.

الورشة رقم (2) 4300 ساعة بسعر 52 دج.

(6) - باعت المؤسسة 430 منتج سعر بيع المنتج 40٪ من سعر تكلفة المنتج

الواحد.



## المطلوب :

- (1) - اعداد جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة.
- (2) - أوجد كلفة شراء المادة (ب).
- (3) - أوجد سعر التكلفة والنتيجة مع اعداد بطاقة الجرد الدائم.

نموين (9) : (1)

تصنع مؤسسة منتجين ق<sub>1</sub>، ق<sub>2</sub> بثلاثة ورش للانتاج : التصنيع، التركيبه الانهاء، وذلك باستعمال مادتين أوليتين م<sub>1</sub>، م<sub>2</sub>.

### ( 1 ) - التكاليف غير المباشرة :

لقد وزعت مع الأخذ بعين الاعتبار المبلغ 2150 دج كتكاليف غير مدمجة ومبلغ 1980 دج كمناصر اضافية مدمجة.

أقسام رئيسية					أقسام فرعية		
التوزيع	الانهاء	التركيب	التصنيع	التموين	الصيانة	الادارة	
17980	26050	24755	28230	18060	9120	8150	مجاميع التوزيع الأولي التوزيع الثانوي:
%10	%15	%25	%15	%20	%15	%100-	- الادارة
%10	%10	%20	%30	%20	%100-	%10	- الصيانة
قطع مباعة	قطع مصنعة	ساعة اليد العامة المباشرة	كغ من المواد الأولية المستعملة	كغ من المواد الأولية المشتراة			طبيعة وحدة العمل

(1) بكالوريا تقني محاسبة

## ب) - مشتريات المواد الأولية :

م<sub>1</sub> : 3000 كغ بسعر 18.50 دج للكغ.

م<sub>2</sub> : 2500 كغ بسعر 24 دج للكغ.

## ج) - حركات المواد الأولية : ملخص حسابات المخزونات يعطي

المعلومات التالية :

### الجرد الدائم للمواد الأولية م<sub>1</sub>.

العناصر	ك	س و	م
مخزون ابتدائي مشتريات مخروجات من أجل ق1 مخروجات من أجل ق2 مخزون نهائي	800	20.125	16100
	3000		
	840		
	1950		
	1010		

### الجرد الدائم للمواد الأولية م<sub>2</sub>.

العناصر	ك	س و	م
مخزون ابتدائي مشتريات مخروجات لصنع ق1 مخروجات لصنع ق2 مخزون نهائي	600	34.20	20520
	2500		
	1250		
	1000		
	850		

مخروجات المخزون (المواد الأولية والمنتجات التامة) تقوم بمتوسط كلفة الوحدة المرجع مع ضم رصيد بداية المدة.

(د) - يد عاملة مباشرة :

وهي تقوم بسعر 54 دج للساعة وهي موزعة كمايلي:

980 ساعة للمنتجات ق1.

2450 ساعة للمنتجات 2.

(هـ) - حركة المنتجات التامة:

الجرد الدائم للمنتجات ق1

العناصر	ك	س و	م
مخزون ابتدائي	90	402.5	36225
انتاج	410		
مبيعات (1)	450		
مخزون نهائي	50		

الجرد الدائم للمنتجات ق2.

العناصر	ك	س و	م
مخزون ابتدائي	50	539.4	26970
انتاج	480		
مبيعات (1)	500		
مخزون نهائي	30		

(1) - أسعار بيع الوحدة : 520 دج ل ق 1، 660 دج ل ق 2.

## المطلوب :

(1) - اتمام جدول التوزيع .

(2) - احسب كلفة شراء المواد الأولية مع اعداد حساب الجرد الدائم.

(3) - احسب كلفات الانتاج للمنتجات مع اعداد بطاقات الجرد الدائم.

(4) - تحديد أسعار التكلفة والنتائج التحليلية للمبيعات.

(5) - احسب النتيجة الصافية للمحاسبة العامة للاستغلال.

(6) - احسب كلفة انتاج ق 1 بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثانية،

مع العلم أن تنصيب هذه المؤسسة كان على أساس انتاج عادي يتمثل في حجم النشاط التالي:

- قسم التصنيع : 5600 كغ من المواد الأولية المستعملة.

- قسم التركيب : 4900 ساعة يد عاملة مباشرة.

- قسم الاعفاء : 112.5 قطعة مصنعة.

والتكاليف الثانية الفعلية المحملة نهائيا للأقسام الرئيسية بعد توزيع الأقسام الفرعية ترتفع ،

- قسم التصنيع : 22000 دج.

- قسم التركيب : 19000 دج.

- قسم الاعفاء : 16800 دج.

## نهرين (10) :

تقوم مؤسسة بانتاج منتجين اثنين :

ب1، ب2 في ورشتين هما : التفصيل، والانهاء.

إليك المعلومات المستخرجة من جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة.

الانهاء	التفصيل	الأقسام
		العناصر
68400 ساعات يد عاملة مباشرة	74000 كلغ مادة أولية مستعملة	مجموع التوزيع الثانوي طبيعة وحدة العمل
32000 5000	34000 4000	التكاليف الثابتة النشاطات العادية

## معلومات التحميل:

المنتج ب2	المنتج ب1	العناصر
210 كلغ 24000 دج 600 ساعة	160 كلغ 20000 دج 300 ساعة	مواد ولوازم مستهلكة تكاليف أخرى مختلفة يد عاملة مباشرة

## تكاليف الوحدات :

مواد أولية : 220 دج للكلغ.

يد عاملة مباشرة : 75 دج للساعة الواحدة.

الكميات المنتجة : 500 وحدة من المنتج "ب1" ، و 400 من المنتج "ب2".

## المطلوب :

### (1) - التكاليف الحقيقية.

(أ) - اتمام جدول توزيع المصاريف الغير المباشرة مع حساب تكلفة وحدات العمل.

(ب) - حساب تكلفة المنتجين ب1، ب2.

(ج) - حساب نتيجة المنتجين ب1، ب2 إذا علمت أن هامش على تكلفة الانتاج مقداره.

30٪ بالنسبة للمنتج ب1.

25٪ بالنسبة للمنتج ب2.

### (2) - التكاليف العقلانية.

(1) - اتمام جدول التوزيع بتطبيق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

(2) - اعادة حساب تكلفة انتاج المنتجين ب1، ب2.

نهيين (11) :

إليك المعلومات الخاصة المستخرجة من إحدى المؤسسات الصناعية.

تكلفة الانتاج المعيارية لانتاج عادي قدر ب 4000 وحدة.

مواد ولوازم مستهلكة 500 كلغ ب 66 دج للكلغ.

يد عاملة مباشرة : 650 ساعة ب 96 دج للساعة.

قسم الانتاج : 650 ساعة يد عاملة مباشرة 120 دج للساعة.

التكاليف الحقيقية لـ 3800 وحدة.

مواد ولوازم مستهلكة : 420 كلغ 70 دج للكلغ.

يد عاملة مباشرة : 590 ساعة ب 90 دج للساعة.

قسم الانتاج : 590 ساعة يد عاملة مباشرة ب 130 دج للساعة (منها 60 دج

تكاليف ثابتة للساعة الواحدة).

### المطلوب :

(1) - أوجد التكاليف المعيارية لـ 4000 وحدة وكذلك تكلفة انتاج الوحدة.

(2) - قارن بين تكلفة الانتاج المعيارية، وتكلفة الانتاج الحقيقية، مع اظهار

الفروق الموافقة ، وهذا لحجم انتاج قدره 3800 وحدة.

(3) - تحليل الفروق على :

(1) - مواد أولية.

(2) - اليد العاملة المباشرة.

(3) - مصاريف الغير مباشرة للانتاج.

## نهرين (12) :

مؤسسة تصنع وتبيع منتج واحد، سعر بيع الوحدة 480 دج، مبيعات الفترة 30000 وحدة.

التكاليف المتغيرة للوحدة : 240 دج ، التكاليف الثابتة الكلية: 390000 دج.

(1) - ماهي عتبة المردودية للمؤسسة ، مثلها ببيانها.

(2) - ماهي عدد الوحدات اللازمة لبلوغ عتبة المردودية.

(3) - ماهو تاريخ تحقق عتبة المردودية.

من أجل انتاج 50000 وحدة، ترتفع التكاليف الثابتة إلى 160000 دج.

## المطلوب :

(1) - حدد معادلة ص 1 لسعر تكلفة الوحدة لانتاج أدنى من 50000 وحدة.

(2) - تحديد معادلة ص 2 لسعر تكلفة الوحدة لانتاج أعلى من 50000 وحدة.

(3) - هل هناك تغير في عتبة المردودية؟

(4) - هل للمؤسسة فائدة عندما يتجاوز انتاجها 50000 وحدة، وإذا كان الجواب بنعم فكم يجب أن يكون الانتاج الأدنى.

(5) - مثل بيانها سعر تكلفة الوحدة المؤسسة (ص 1، ص 2).

ملاحظة : سعر البيع يبقى دائما 240 دج للوحدة.



### نهرين (13) :

كانت تكاليف المشروع "ص" مرتبة كمايلي في الجدول .

البيان	المجموع	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة
مواد ولوازم مستهلكة	280000	280000	
يد عاملة مباشرة	360000	360000	
تكاليف الانتاج غير مباشرة	290000	110000	180000
تكاليف التوزيع المباشرة والغير مباشرة	140000	80000	60000
المجموع	1070000	830000	240000

الوحدات المنتجة : 20000 وحدة، سعر البيع : 80 دج للوحدة.

### المطلوب :

- (1) - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي.
- (2) - احسب نسبة هامش التكلفة المتغيرة.
- (3) - حدد بالحساب وبالتمثيل البياني عتبة المردودية.
- (4) - كيف تصبح عتبة المردودية إذا زادت التكاليف الثابتة بمبلغ 46400 دج، وبقيت نسبة هامش التكلفة المتغيرة على حالها؟ وفي هذا الوضع كم تكون وحدات الانتاج المابعة لبلوغ عتبة المردودية.

## نهرين (14) :

بلغت التكاليف الاجمالية في احدى المؤسسات :

$$300 + 13س + 24س^2$$

:

سعر بيع المنتج : 240 دج.

## المطلوب :

- (1) - ايجاد التكلفة المتوسطة الاجمالية والتعبير عنها بدلالة س.
- (2) - تحديد مستوى (س) الذي يجعل التكلفة المتوسطة الاجمالية في أدنى حد لها.
- (3) - حساب التكلفة الحدية.
- (4) - اثبت أن التكلفة المتوسطة الاجمالية تتقاطع مع التكلفة الحدية في نقطة تمثل الحد الأدنى في منحنى التكلفة المتوسطة الاجمالية..
- (5) - تحديد الحجم الأمثل للانتاج.
- (6) - تحديد النتيجة.
- (7) - مثل بيانيا النتائج المحصل عليها.

## نهرين (15) : تحليل الاستغلال :

من خلال تحليل الاستغلال لإحدى المؤسسات استخرجنا المعلومات التالية :

- الربح الاجمالي (ه/ت م) : 25٪ من رقم الأعمال الصافي.

- التكاليف الثابتة الاجمالية : 720000 دج.

- النتيجة الصافية : 6٪ من رأس المال.

- رقم الأعمال الصافي : رأس المال + 60000 دج.

## العمل المطلوب :

- 1- حساب رأس المال (مبلغه).
- 2- حساب رقم الأعمال الصافي.
- 3- اعداد جدول تحليل الاستغلال التفاضلي.
- 4- حساب رقم الأعمال الأدنى (رقم الأعمال نقطة التعادل) ونقطة الصفر جبريا وبيانيا.

## نهرين (16) : التكاليف الحقيقية.

مؤسسة متخصصة في انتاج منتج "أ" وتعمل بنظام الطلبات فقط.

وخلال شهر مارس 19 أن لخصت هذه المؤسسة الأعباء غير المباشرة في

الجدول التالي :

البيان	أقسام فرعية		أقسام رئيسية				
	الادارة	الصيانة	التموين	الورشة ا	الورشة ب	الورشة ج	التوزيع
التوزيع الأولي	30600	24000	41700	27000	36600	51600	23400
التوزيع الثانوي	-	2	3	5	6	4	4
- قسم الادارة	3	-	1	3	3	3	2
- قسم الصيانة							
طبيعة وحدة العمل			كلغ مادة	ساعة	منتوج	كلغ مادة	منتوج
			أولية	عمل	تام الصنع	أولية	ساعة
			مشتراة	مباشرة		مستعملة	
عدد وحدات العمل			3200	1900	3000	4500	2750

## العمل المطلوب :

(1) - إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

(2) - إذا علمت :

(1) - المخزونات في بداية المدة :

- 800 كلغ من المادة الأولية "م1" ب 80 دج / للكلغ.

- 1500 كلغ من المادة الأولية "م2" ب 94 دج / للكلغ.

(ب) - مشتريات المواد الأولية :

- 1200 كلغ من المادة الأولية "م1" ب 60 دج / للكلغ.

- 2000 كلغ من المادة الأولية "م2" ب 72 دج / للكلغ.

\* احسب تكلفة الشراء للمادتين الأوليتين "م1" و "م2".

\* ايجاد التكلفة الوسيطة المرجحة لشراء المواد الأولية مع مخزون أول

مدة.

(3) - احسب تكلفة الانتاج، سعر التكلفة، النتيجة التحليلية للطلبية التي

تقدر ب 750 وحدة من المنتج "1أ" والذي بيع ب 350 دج للوحدة، مع العلم أن

أجرة اليد العاملة قد سددت ب 150 دج / للساعة. والمواد الأولية قدرت ب 1500

كلغ من المادة الأولية "م1" و 3000 كلغ من المادة الأولية "م2".

## نهرين (17) : التكاليف التقديرية:

- تكلفة الانتاج التقديرية للمنتوج "ص" : 3564 مكونة من :

- 0.30 كلغ من مادة أولية بـ 65 دج / للكلغ.

- 12 دقيقة من اليد العاملة المباشرة بـ 84 دج / للساعة.

- قسم الانتاج : 12 دقيقة بـ 135 دج / للساعة.

- الانتاج 360 وحدة من المنتج "ص" واستعمال تكاليف الانتاج الحقيقية

التالية:

- 105 كلغ من المادة الأولية بـ 66.4 دج / للكلغ.

- 70 ساعة عمل مباشرة بـ 88 دج / للساعة.

- 70 ساعة عمل مباشرة في قسم الانتاج بـ 140 دج / للساعة.

### العمل المطلوب :

(1) - تقييم تكلفة الانتاج التقديرية للمنتج "ص" : 3564.

(2) - تقديم بواسطة جدول تكاليف الانتاج "التقديرية والحقيقية" والفروقات المناسبة.

(3) - تحليل هذه الانحرافات (الفروقات):

- للمواد الأولية - لليد العاملة المباشرة

- على الأعباء غير المباشرة للانتاج مع العلم أن النشاط العادي لهذا القسم (قسم الانتاج) هو 400 منتج من "ص" في الشهر.

التكلفة التقديرية لساعة القسم تحتوي 84 دج كتكاليف ثابتة.

---

تمرين (15، 16، 17) بكالوريا التعليم التقني محاسبة : 1994.

تمرين (18) :

في نهاية السنة الأولى للاستغلال كلف مشروع يصنع ويبيع منتجا واحدا (ب) محاسبا قليل التجربة بتحليل التسيير لسنة 19 يتلخص في الجدول التالي :

150		سعر بيع الوحدة
130 -		- سعر تكلفة الوحدة:
	50	تكلفة المواد الأولية للوحدة
	35	تكلفة اليد العاملة المباشرة
	15	تكلفة الانتاج المتغيرة الأخرى
	10	تكلفة التوزيع المتغيرة الأخرى
	15	تكاليف الانتاج الثابتة
	5	تكاليف التوزيع الثابتة
20		= ربح الوحدة الصافي
4000		× الكميات المباعة
80000		= الربح الصافي الاجمالي

وبعد المراجعة تبين لك:

- أن هذا التحليل قد انجز على أساس الكميات المباعة فقط.
- وأن المخزون النهائي هو 1000 وحدة من الانتاج (ب).
- وأن النتيجة الصافية المحصل عليها أيضا لا تتطابق مع التي حصل عليها في جدول حسابات النتائج.

التمرين (18، 19) بكالوريا التعليم التقني محاسبة 1990.

## المطلوب :

- (1) - اعادة الحسابات ومراجعة الجدول الوارد أعلاه بحيث يحصل على النتيجة الصافية الفعلية لهذا المشروع.
- (2) - انجاز الجدول التحليلي للاستغلال التفاضلي الذي يظهر - بالبداية - رقم الأعمال الصافي، والكلفة المتغيرة، والربح الاجمالي والنتيجة الصافية.
- (3) - علما بأن التكاليف حسب وظيفتها وحسب الفترة كما هي واردة أعلاه قد وزعت كمايلي:

وظيفة		التكاليف المتغيرة		التكاليف الثابتة	
		الانتاج	التوزيع	الانتاج	التوزيع
6.1 المواد واللوازم المستهلكة		5 %	8 %	10 %	18 %
6.2 الخدمات		15 %	20 %	25 %	24 %
6.3 - 6.8 التكاليف الأخرى حسب طبيعتها		80 %	72 %	65 %	58 %
المجموع		100 %	100 %	100 %	100 %

أنجز جدول حسابات النتائج للمحاسبة العامة.

**تكوين (19) : الكلفة الفعلية للمحاسبة التحليلية للاستغلال.**

مشروع متخصص في صناعة نوعين من الزرابي : ز1 « زرابي عادية » وز2 « زرابي فاخرة » ينجز صناعته على ثلاث مراحل :

**المرحلة الأولى :** معالجة الصوف الخام (غسل وتجفيف وتمشط) خلال هذه

العمليات يفقد الصوف الخام نسبة من وزنه ليعطي صوفا معالجا ونفايات مهمة.

### **المرحلة الثانية : غزل الصوف المعالج.**

### **المرحلة الثالثة : نسج الصوف المغزول.**

تصنع الزرابي بخليط من نوعين من الصوف : صوف عادي (ص1) وصوف رفيع (ص2) فلصناعة الزرابي العادية (ز1) يجب خلط 70٪ من صوف (ص1) و 30٪ من صوف (ص2) ولصناعة الزرابي الفاخرة (ز2) يجب خلط 20٪ من صوف (ص1) و 80٪ من صوف (ص2).

في ورشة العلاج يفقد الصوف (ص1) 10٪ من وزنه بينما يفقد الصوف (ص2) 5٪ من وزنه بسبب النفايات المهمة (المذكورة آنفا) وبالنسبة إلى الشهر المعني قدمت لك المعلومات التالية :

### **(1) - عن المحاسبة العامة :**

### **(أ) - المخزون الأولي:**

- 200 كغ من الصوف (ص1) بـ : 19520 د.
- 300 كغ من الصوف (ص2) بـ : 28320 د.
- 200 م<sup>2</sup> من الزرابي العادية (ز1) بـ : 42925 د.
- 450 م<sup>2</sup> من الزرابي الفاخرة (ز2) بـ : 151450 د.

### **(ب) - شراء الصوف :**

- 800 كغ من الصوف (ص1) العادي بـ : 70 د. لكغ.



- 1200 كغ من الصوف (ص2) الرفيع بـ : 80 د. لكغ.

- تمثل المصروفات المباشرة 8٪ من سعر الشراء.

### **(ج) - التكاليف حسب طبيعتها :**

- 61 مواد ولوازم مستهلكة (غير الصوف المستعمل) 18200 د.

- 62 الخدمات 25400 د.

- 63 - 68 التكاليف الأخرى حسب طبيعتها (لتحدد ).

### **(د) - المنتجات حسب طبيعتها :**

- 71 الانتاج المباع :

900 م<sup>2</sup> من الزرابي العادية (ز1) بـ : 300 د. لـ (م<sup>2</sup>).

1000 م<sup>2</sup> من الزرابي الفاخرة (ز2) بـ : 400 د. لـ (م<sup>2</sup>).

- 77 الايرادات المختلفة : 12700 د.

### **(2) - عن المحاسبة التحليلية:**

**( أ ) - اليد العاملة المباشرة :** تشتمل على 910 ساعة بـ : 70 د  
للساعة، من بينها 350 ساعة للزرابي العادية (ز1).

### **(ب) - التكاليف غير المباشرة:**

تتلخص هكذا أخذا بنظر الاعتبار 8540 د تكاليف غير معتبرة، وراتبا  
نظريا بمعدل 9٪ سنويا من رؤوس الأموال الخاصة التي تبلغ 900000 دينار.

أقسام رئيسية					أقسام فرعية		الأقسام
توزيع	نسج	غزل	معالجة	تموين	صيانة	ادارة	التكاليف
31000	31500	40600	22865	39000	29500	33500	مجموع التوزيع الأولي
2	3	4	3	2	1	-	توزيع ادارة
1	3	2	5	3	-	2	ثانوي صيانة
2م	2م	ساعة يد	كغ صوف	كغ صوف			طبيعة وحدة القياس
زرابي	زرابي	عاملة	معالج	مشتري			
مباعة	منتجة	مباشرة					

(ج) - الإنتاج

لقد أنتج 1000 م<sup>2</sup> من الزرابي (ز 1) العادية التي تزن 1281 كغ.

و 800 م<sup>2</sup> من الزرابي (ز 2) الفاخرة التي تزن 1410 كغ.

ملاحظة : يقوم الخارج من المخزن بمعدل سعر الوحدة الموزون مع المخزون الأولي.

المطلوب :

- (1) - اتمام جدول توزيع التكاليف غير المباشرة.
- (2) - حساب كلفة شراء الصوف ومعدل سعر الوحدة الموزون للصوف.
- (3) - تحديد كميات الصوف (ص 1) و(ص 2) المستعمل في كل من نوعي الزرابي (ز 1) و(ز 2).
- (4) - تحديد كلفة انتاج الزرابي (ز 1) و(ز 2) المصنوعة، ومعدل سعر تكلفة الوحدة الموزون للزرابي.

(5) - حساب سعري التكلفة والنتيجتين التحليليتين للزراعي المباع (ز 1 وز 2).

(6) - تحديد النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية للاستغلال.

(7) - رسم جدول حسابات النتائج بعد ايجاد التكاليف الأخرى حسب طبيعتها.

### نهرين (20):

تصنع مؤسسة صناعية منتوجين في 3 ورشات . ورشة التحضير، ورشة التركيب وورشة التشطيب.

- تصنع في ورشة التحضير منتوجات نصف مصنعة "ص" باستعمال المادتين "م1" و"م2".

- تجمع المنتوجات نصف مصنعة في ورشة التركيب للحصول على المنتوجين التامين "ب1" و"ب2".

يحتاج المنتج ب1 إلى 4 منتوجات نصف مصنعة "ص" بينما يحتاج المنتج "ب2" إلى 5 منتوجات نصف مصنعة "ص" وتنتهى المنتوجات "ب1" و"ب2" في ورشة التشطيب باضافة قطع "د" (2"د" لكل "ب1" و 3 "د" لكل "ب2").

لديكم المعلومات التالية الخاصة بشهر جانفي 1991.

1 - مخزونات بداية المدة (في 1991.01.01).

مادة "م1" : 400 كلغ قدرها 1620 دج.

مادة "م2" : 500 كلغ قدرها 3100 دج.

قطع "د" : 500 وحدة قدرها 5000.

منتجات "ب1" : 40 وحدة ب 285 دج الوحدة.

منتجات "ب2" : 50 وحدة ب 330 دج الوحدة.

انتاج في قيد التنفيذ خاص بالمنتجات نصف مصنعة "ص" : 6740 دج.

## 2 - مشتريات الشهر :

مادة "م1" : 1400 كلغ ب 5.70 دج/الكلغ + 2100 دج من التكاليف المباشرة.

مادة "م2" : 1800 كلغ ب 7.20 دج/الكلغ + 2340 دج من التكاليف المباشرة.

قطع "د" : 2000 وحدة ب 12 دج الوحدة + 3000 دج من التكاليف المباشرة.

## 3 - استهلاكات :

مادة "م1" : 1400 كلغ.

مادة "م2" : 1900 كلغ.

قطع "د" : ؟

## 4 - حجم الانتاج في نهاية الشهر:

انتاج المنتجات نصف مصنعة "ص" : 1800 وحدة.

انتاج المنتجات التامة : 160 "ب1" و 210 "ب2".

---

تمرين (20) بكالوريا التعليم التقني محاسبة 1991. الجزء 1.

5 - انتاج في قيد التنفيذ خاص بالمنتجات نصف مصنعة "ص" :

7310 دج

6 - يد عاملة مباشرة:

- ورشة التحضير : 480 ساعة ب 22 دج الساعة الواحدة.

- ورشة التركيب : 840 ساعة ب 25 دج الساعة الواحدة (منها 380 ساعة

"ب1")

7 - تتوزع الأعباء الغير المباشرة حسب الجدول التالي باعتبار أعباء

إضافية قدرها 1890 دج وبطرح 2340 دج من الأعباء الغير المعتبرة.

توزيع	تشطيب	تركيب	تحضير	صيانة	ادارة	
7928	10760	9080	8410	13500	14692	مجموع التوزيع الأولي
8	30	30	20	12	100 -	توزيع ادارة
12	25	25	20	100 -	18	ثانوي صيانة
						مجموع ثانوي
كميات مبيعة	قطع "د"	ساعة يد عاملة				وحدات القياس

8 - مبيعات : 150 وحدة من "ب1" ب 400 دج الوحدة الواحدة.

220 وحدة من "ب2" ب 450 الوحدة الواحدة.

9 - ملاحظة : يخص الانتاج في قيد التنفيذ المنتجات النصف المصنعة

"ص" فقط.

## **المطلوب :**

### **I - الجزء الأول :**

- 1 - اتمام جدول اعادة توزيع الأعباء الغير المباشرة.
- 2 - حساب مختلف الكلفات، سعر التكلفة ، النتيجة التحليلية ، النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية.
- 3 - تقديم جدول النتائج.

### **II - الجزء الثاني :**

خلال شهر جانفي 91 كان نشاط ورشة "التحضير" عاديا بينما نشاط الأقسام الأخرى هو كالتالي :

- قسم التركيب : 80%
- قسم التشطيب : 90% هذا بعد التوزيع الثانوي.
- قسم التوزيع : 80%

وقد رت الأعباء الثابتة لهذه الأقسام:

- ب 3360 لقسم التركيب.
- ب 3800 لقسم التشطيب.
- ب 3700 لقسم التوزيع.

## **المطلوب :**

- 1 - تقديم جدول اعادة توزيع الأعباء الغير المباشرة.

2 - حساب كلفة الشراء للمادتين "م1" و"م2".

3 - حساب كلفة الانتاج للمنتوجات تامة التصنيع "ب1" و"ب2".

4 - حساب سعر التكلفة ونتيجة تحليلية.

5 - تقديم حساب خاص بالجرد الدائم للمنتوجين "ب1" و"ب2".

6 - حساب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية.

\* باستعمال طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

### نهيين (21) : التكاليف الحقيقية.

من بين ما تختص فيه مؤسسة "بوكوير" هو صناعة السترات الجلدية ذات المقاس الموحد. يتم تصنيع السترات انطلاقا من "قطع جلدية" في 3 ورشات للانتاج هي : الدراسات، التقطيع والتركيب - الاتمام.

يتم شراء القطع الجلدية من السوق الوطنية لدى مؤسسة ذات شهرة عالمية.

يجري تقطيع هذه القطع الجلدية من طرف قسم «التقطيع» حسب نموذج مدروس مسبقا من طرف قسم «الدراسات». ثم بعد ذلك تجمع وتتم خياطتها في قسم «التركيب - الاتمام».

يتطلب تصنيع سترة واحدة المواد واللوازم التالية :

- 4 قطع جلدية.

- 1.50 متر من البطانة "Doublure".

---

تمرين (21، 22) بكالوريا التقنية شعبة محاسبة عام 1992.

- 2 قفل سحاب : نموذج صغير (ن. ص).

- 1 قفل سحاب : نموذج كبير (ن. ك).

- لوازم مختلفة (خيط، أزرار... الخ) بمبلغ 125 دج.

وينتج عن عملية تصنيع السترات فضلات من الجلد (قطع صغيرة)

تستخدم في صناعة رباطات عنق، الجلد يتم بيعها بـ 170 دج للوحدة.

وتحقق المؤسسة من وراء ذلك ربحا قدره 20٪ من سعر البيع، (سعر بيع

رباطات العنق)، مع العلم أنه ليس هناك مصاريف للتوزيع.

ونلاحظ بأن تكلفة إنتاج رباطات العنق تطرح من أعباء إنتاج السترات

المصنعة وعن شهر أفريل 1992، إليك المعلومات التالية:

### (1) - المخزونات في 1 أفريل 19:

2500 -	قطعة جلدية قيمتها الاجمالية	: 2168750 دج
1500 -	متر من البطانة قيمتها الاجمالية	: 137500 دج
3000 -	قفل سحاب (ن ص) قيمتها الاجمالية	: 23800 دج
1000 -	قفل سحاب (ن ك) قيمتها الاجمالية	: 9050 دج
-	لوازم مختلفة بمبلغ	: 112400 دج
500 -	سترة بمبلغ	: 1911000 دج

### (2) - مشتريات شهر أفريل 19:

5000 -	قطعة جلدية بـ	850 دج للوحدة
2000 -	متر من البطانة بـ	90 دج للمتر
1000 -	قفل سحاب (ن ص) بـ	8 دج للوحدة
1500 -	قفل سحاب (ن ك) بـ	12 دج للوحدة
-	لوازم مختلفة	144000 دج



### (3) - الأعباء المباشرة:

تشمل 1200 ساعة يد عاملة مباشرة بـ 90 دج للساعة تم توزيعها في الجدول التالي، مع الأخذ بعين الاعتبار للأموال الخاصة التي بلغت 1000000 دج. بمعدل 9٪ سنويا.

بيان	الاقسام	التمويل	الانتاج		
			الدراسات	التقطيع	التركيب الانتهاء
مجموع التوزيع الثانوي التبادل بين الأقسام قسم الدراسات قسم التقطيع		115000	21000	40200	60000
			٪ 16 - ٪ 20 +	٪ 16 + ٪ 20 -	.
طبيعة وحدة العمل	100 دج من سعر الشراء	ساعة يد عاملة مباشرة	عدد القطع المقطعة	عدد السترات المنتجة	100 دج من ر.ع رقم الأعمال

### (5) - انتاج الشهر:

- 1500 سترة.

- 700 ربطة عنق.

### (6) - مبيعات الشهر:

- 1800 سترة بـ 4500 دج للوحدة.

– 600 ربطة عنق بـ 170 دج للوحدة.

ملاحظة : يتم تقييم الاخراجات من المخزونات بالتكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة مع مخزون أول المدة.

### العمل المطلوب :

(1) – اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

(2) – احسب :

أ) – تكاليف شراء المواد الأولية وتكاليفها المتوسطة المرجحة للوحدة.

ب) – تكلفتى انتاج السترات وربطات العنق والتكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة.

ج) – سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية.

(3) – اعداد جدول حسابات النتائج للمحاسبة العامة، مع العلم أن الحسابات التالية بلغت :

– 61 مواد ولوازم مستهلكة (غير المواد الأولية المستعملة) : 31300

– 62 خدمات 42600.

– 63 إلى 68 أعباء أخرى حسب طبيعتها :

نهيين (22) :

تختص شركة "القهوة الذهبية" في تحضير وتسويق القهوة المطحونة. وهذه القهوة خليط من :

– 40٪ من قهوة " روبستا".

60٪ من قهوة " أرابيكا".

يتم شراء القهوة الخضراء من المؤسسة الوطنية "ن" التي تحتكر استيراد هذا المنتج.

تستخدم شركة " القهوة الذهبية" طريقة :

– التكاليف المتغيرة لاعداد توقعاتها السنوية.

– التكاليف المعيارية لمراقبة تسييرها.

وفيمايلي، إليك المعلومات التالية:

أ) – التوقعات السنوية لسنة 19 ن

لقد استخرجنا من هذه التوقعات مايلي :

– سعر شراء الطن الواحد من قهوة " روبستا" : 68000 دج.

– سعر شراء الطن الواحد من قهوة " أرابيكا" : 80000 دج.

– الأعباء الثابتة السنوية : 600000 دج.

– الأعباء المتغيرة 8000 دج لكل طن مشتري ومباع.

– سعر بيع الطن الواحد من القهوة المطحونة : 95000 دج.

ملاحظة لتبسيط العمليات الحسابية، نفترض أنه ليس هناك فقدان في وزن القهوة أثناء تحضيرها.

### العمل المطلوب :

1) – ماهي كمية القهوة، من كل نوع، التي يجب شراؤها وخلطها، حسب النسب المعطاة أعلاه، والتي يجب بيعها لتحقيق ربح صاف قدره 12٪ من رقم الأعمال، خلال سنة ن 19؟

(2) - ماهو مبلغ رقم الأعمال الصافي ؟

(3) - ماهي النتيجة الصافية التي يجب حسابها بطريقتين مختلفتين ؟

(ب) - العمليات الحقيقية لهذه السنة : ن 19

- شراء 500 طن من قهوة "روبستا" بـ 68500 دج للطن الواحد.

- شراء 750 طن من قهوة "أرابيكا" بـ 82000 دج للطن الواحد.

- الأعباء الثابتة الحقيقية : 662400 دج.

- الأعباء المتغيرة : 8500 دج للطن الواحد.

- سعر بيع الطن الواحد : 98000 دج.

- الكميات المنتجة والمباعة : 1200 طن من القهوة الخليط المطحونة (مع

40 ٪ من "روبستا" و 60 ٪ من "أرابيكا").

ملاحظة : نفرض أنه ليس هناك مخزون أولي من القهوة الخضراء ولا من

القهوة المطحونة.

- هناك مخزون نهائي يتمثل في بعض الأطنان من القهوة الخضراء

"روبستا" و "أرابيكا" لم يتم بعد تحضيرها ولاخلطها.

العمل المطلوب :

(1) - ماهي النتيجة الصافية للسنة المحاسبية ن 19.

(2) - ماهي نسبة هذه النتيجة إلى رقم الأعمال الصافي المحقق.

(ج) - التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية والفروق :

انطلاقا من معلومات الفقرتين ( أ ) ، (ب) أعلاه، أرسم جدولا تحسب فيه

سعر التكلفة المعياري وسعر التكلفة الحقيقي والفروق الموافقة لذلك، وهذا عن

سنة ن 19.

### نُهيْن (23):

إن تحليل الاستغلال للمؤسسة "ص" أعطى المعلومات التالية :

- معدل الهامش على التكلفة المتغيرة : 36 ٪ من رقم الأعمال الصافي.
- النتيجة الصافية للسنة المالية : 6 ٪ من رقم الأعمال الصافي.
- الأعباء الثابتة الاجمالية : 450000 دج.
- معدل دوران المخزون : 15.
- الأعباء المتغيرة على المبيعات : 10 ٪ من رقم الأعمال الصافي.
- المخزون النهائي يتجاوز المخزون الأولي بـ 12000 دج.
- مصاريف الشراء المتغيرة تمثل 20 ٪ من المشتريات.

المطلوب :

- (1) - اعادة تشكيل جدول تحليل الاستغلال المزدوج.
- (2) - تحديد عتبة المردودية وتاريخ نقطة الصفر.
- (3) - حساب مبلغ هامش المردودية أو الأمان.

### نُهيْن (24) :

تقوم مؤسسة بانتاج منتجين اثنين : أ 1 ، أ 2 في قسمي انتاج هما "التركيب" و"الانهاء".

واليك فيمايلي معلومات عن شهر مارس 1993.

أ) - معلومات مستخرجة من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

الانتهاء	التركيب	الأقسام العناصر
38000 ساعات يد عاملة مباشرة	39900 كغ مادة أولية مستعملة	مجموع التوزيع الثانوي طبيعة وحدة العمل
26600 760	22800 1200	منها أعباء ثابتة حقيقية النشاطات العادية

ب) - بيانات ورقة التحميل :

المنتج 2	المنتج 1	بيان
540 كغ 22500 دج 500 ساعة	600 كغ 15000 دج 450 ساعة	كميات المواد الأولية المستعملة تكلفة اللوازم المختلفة اليد العاملة المباشرة

ج) - تكاليف الوحدات :

- المواد الأولية : 90 دج للكغ.

- اليد العاملة المباشرة : 60 دج للساعة الواحدة.

د) - الكميات المنتجة : 300 وحدة من المنتج "1" و 250 وحدة من المنتج

"2".

## المطلوب :

### أولاً : التكاليف الحقيقية.

- (1) - اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة بحساب تكلفة وحدات العمل.
- (2) - حساب تكلفة انتاج المنتجين : "11" "21".
- (3) - حساب سعر بيع الوحدة للمنتجين، وهذا إذا رغبتنا في الحصول على هامش على تكلفة الانتاج مقداره :

\* 25 % بالنسبة للمنتج "11"

\* 20 % " " " " "21".

### ثانيا : التكاليف العقلانية :

- (1) - اتمام جدول التوزيع بتطبيق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
- (2) - اعادة حساب تكلفة انتاج المنتجين "11"، "21".

### نهرين (25) :

- إليك فيمايلي تكلفة الانتاج المعيارية لانتاج عادي قدر ب 1200 وحدة.
- تكلفة المواد المستعملة : 360 كغ ب 48 دج للكغ.
  - تكلفة اليد العاملة المباشرة : 450 ساعة ب 75 دج للساعة.
  - قسم الانتاج : 450 ساعة يد عاملة مباشرة ب 90 دج للساعة.
  - وإليك فيمايلي الأعباء الحقيقية لـ 1000 وحدة.

---

تمرين (23، 24، 25) بكالوريا التعليم التقني محاسبة 93.

– تكلفة المواد الأولية المستعملة : 320 كغ ب 50 دج للكغ.

– تكلفة اليد العاملة المباشرة : 380 ساعة ب 73 دج للساعة.

– قسم الانتاج : 380 ساعة يد عاملة مباشرة ب 92 دج للساعة (منها 57 دج أعباء ثابتة للساعة الواحدة).

## المطلوب :

(1) – تقييم تكلفة الانتاج المعيارية لـ : 200 وحدة، وكذلك تكلفة انتاج الوحدة.

(2) – ارسم جدولا تقارن فيه بين تكلفة الانتاج المعيارية وتكلفة الانتاج الحقيقية مع اظهار الفروق الموافقة، وهذا لحجم انتاج قدره : 1000 وحدة.

(3) – تحليل الفروق على :

أ – المواد الأولية.

ب – اليد العاملة المباشرة.

ج – أعباء الانتاج غير المباشرة.

نهرين (26) :

(1) – تحليل الاستغلال لإحدى المؤسسات أعطى النتائج التالية لسنة 19ن.

رقم الأعمال	3.920.000	٪ 100
تكاليف متغيرة	3.332.000	٪ 85
هـ / ك م	588.000	٪ 15
تكاليف ثابتة	470.400	
نتيجة	117.600	



## المطلوب :

تتوقع المؤسسة لسنة 19 ن + 1 رقم أعمال 3.600.000 دج.

- حدد عتبة المردودية والنتيجة لهذه المؤسسة.

(2) - يريد مدير المؤسسة رفع الأرباح وهذا لتحسين نشاط المؤسسة  
بإنشاء مصلحة جديدة حيث دراسات تقديرية أعطت العناصر التالية:

(أ) - دراسة خاصة بالهامش على الكلفة المتغيرة :

رقم الأعمال 100 %

تكاليف متغيرة 82 %

هـ / ك متغيرة 18 %

(ب) - رقم الأعمال للمصلحة الجديدة يستطيع الحصول على 600.000 دج  
في سنة 19 ن + 1 ويستقر إلى 1.200.000 دج في سنة 19 ن + 2.

(ج) - يستلزم تحقيق هذا المشروع في بداية 19 ن + 1 شراء آلة بمبلغ  
270.000 دج، تهلك في 6 سنوات.

(د) - نسجل تكاليف التكوين (غير الاهلاكات) ارتفاع يقدر بـ  
108.000 دج.

## المطلوب :

- حدد رقم الأعمال الأدنى للمصلحة الجديدة الضروري لمردودية المؤسسة.

- حدد النتيجة المتوقعة لدورة 19 ن + 1 والنتيجة المتوقعة لدورة  
19 ن + 2 ( للمصلحة الجديدة).

(3) - مجموع التكاليف الثابتة (القديمة والجديدة) تفيد النشاط القديم والنشاط الجديد (+ مصلحة جديدة).

المطلوب : ماهي النتيجة المتوقعة لسنة 19 ن+1؛ (النشاط القديم + الجديد)

- لسنة 19 ن+2 سعر بيع الوحدة الواحدة للمصلحة الجديدة يقدر بمبلغ 1200 دج.

المطلوب : ماهي معادلة الكلفة الكلية لهذا المنتج بدلالة س (س يمثل الكميات المصنوعة والمباعة).

يطلب زبون 500 وحدة إضافية بسعر 1100 دج وتتحمل المؤسسة مايلي : غلافات : 4.5 للمنتج، توزيع : 6000 دج زيادة 2٪ من رقم الأعمال الاضافي.

- هل للمؤسسة فائدة في قبول هذا الطلب.

نُهيّن (27) : (1)

في نهاية 19 ن قامت المؤسسة التي تصنع وتبيع اللعب البلاستيكية بتحليل كلفة وحدتها فكانت كمايلي :

(أ) - كلفة انتاج الوحدة 45.50 دج.

- الأعباء متناسبة مع الكميات المنتجة :

المادة الأولية (بلاستيك) 4 كغ ب 3.50 دج لكغ = 14 دج.

مصرفات التصنيع : 10 دقائق ب 96 دج للساعة = 16 دج.

الأعباء الثابتة للوحدة : 15.50 دج

---

(1) - بكالوريا شعبة اقتصاد دورة 91، الجزء 2.

(ب) - مصروفات التوزيع للوحدة : 17.50 دج

- الأعباء متناسبة مع الكميات المباعة : 7 دج.

- الأعباء الثابتة للوحدة : 10.50 دج.

فإذا علمت أن :

- هذه المؤسسة انتجت وباعت خلال 19 ن 23000 لعبة.

- سعر بيع الوحدة 59 دج.

(1) - حدد هامش الكلفة المتغيرة بدلالة عدد اللعب المباعة (س).

(2) - احسب التكاليف الثابتة الاجمالية (ب) لسنة 19 ن.

(3) - عين النتيجة (ع) بدلالة الكميات المباعة (س).

(4) - احسب النتيجة الصافية لسنة 19 ن.

(5) - ماهو عدد اللعب المباعة للحصول على ربح 95000 دج.

نُهرين (28) :

تصنع مؤسسة وتبيع ملابس من عدة أنواع. تستعمل لذلك خيطا من صوف ولوازم مختلفة. ولأجل وضع أسس مراقبة تسييرها طالبتك بتقديم بطاقة التكاليف وأسعار التكلفة المتعلقة بانتاج وبيع (التبانات) من نوع (أ) فزودتك بالمعلومات التالية المتعلقة بالثلاثي الأخير من سنة 1991.

(1) - المشتريات :

خيط من صوف 48000 كغ ب 33 دج لكغ.

لوازم مختلفة 4000 دج.

(2) - المخزونات في 1991/10/1

خيط من صوف 12000 كغ بمبلغ إجمالي 415.200 دج.

لوازم مختلفة 42000 دج.

تبنات من نوع ( أ ) 5000 وحدة بمبلغ إجمالي 766500 دج.

(3) - الانتاج 30000 وحدة من ( أ ) ويتطلب هذا الانتاج الاستهلاكات

التالية :

خيطا من صوف : 32500 كغ.

لوازم مختلفة : 43000 دج

اليد العاملة المباشرة النسيج 5000 ساعة ب 32 د . للساعة

التفصيل 1500 ساعة ب 32 د . للساعة.

التركيب 7500 ساعة ب 36 د . للساعة.

التكاليف غير المباشرة تكون حسب الجدول الوارد أدناه.

(4) - المبيعات : 32000 وحدة من ( أ ) ب 176 د . للوحدة.

---

تمرين (28) بكالوريا تعليم ثانوي مادة اقتصاد تطبيقي سنة 1992، الجزء 2.

(5) - جدول توزيع التكاليف غير المباشرة :

أقسام	تموين	نسج	تفصيل	تركيب	توزيع	أعباء
						مجموع التوزيع الثانوي وحدة القياس
	220800	975000	162000	1770000	531200	
	كغ خيط مشتري	كغ خيط مستعمل	ساعة يد عاملة مباشرة	ساعة يد عاملة مباشرة	تبان واحد مباع	

ملاحظة : لا يوجد انتاج قيد التنفيذ لا في بداية المدة ولا في نهايتها.

المطلوب :

1 - اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة بحساب كلفة وحدة قياس كل قسم.

2 - تقديم حساب كلفة شراء الخيط من الصوف على شكل جدول.

3 - تقديم كلفة انتاج الدورة.

4 - تقديم حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية.

ملاحظة : كل الاخراجات تقيم بالكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة أخذا بنظر الاعتبار المخزون الأولي.

نهوين (29) :

تصنع إحدى المؤسسات منتجين م 1، م 2، باستعمال المادتين س، هـ،

1 - تكاليف غير مباشرة :

تتوزع كالتالي بأخذ بعين الاعتبار 2400 دج تكاليف غير مدمجة و 1502.50 دج عناصر إضافية.

العناصر	تموين	انتاج	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	9200	72000	58400
منها	6000	45000	35500
طبيعة وحدة العمل	تكاليف ثابتة	تكاليف ثابتة	تكاليف ثابتة
	1 كلغ من المواد	وحدات مصنوعة	100 دج من
	المشتراة		رقم الأعمال

2 - مشتريات الفترة :

360 كلغ من المادة أ 1 بسعر 23 دج للكلغ.

440 كلغ من المادة أ 2 بسعر 28 دج للكلغ.

3 - استهلاك الفترة :

250 كلغ من المادة أ 1.

400 كلغ من المادة أ 2.

4 - انتاج الفترة :

500 وحدة من م 1.

400 وحدة من م 2.

## 5 - اليد العاملة المباشرة :

280 ساعة بسعر 55 دج للساعة لـ م1.

360 ساعة بسعر 55 دج للساعة لـ م2.

## 6 - مبيعات الفترة :

450 وحدة م1 بسعر 168 دج للوحدة.

320 وحدة م2 بسعر 220 دج للوحدة.

## المطلوب :

### 1 - الكلفات الحقيقية :

- اتمام جدول توزيع التكاليف غير المباشرة.

- حساب مختلف الكلفات ، سعر التكلفة، نتيجة تحليلية ونتيجة صافية.

### 2 - تكاليف التحميل العقلاني :

- اعادة نفس الحسابات حتى النتيجة الصافية علما أن :

النشاطات العادية في :

- قسم التموين هي 1000 كلغ من المادة المشتراة.

- قسم الانتاج 1000 وحدة مصنوعة.

- قسم التوزيع 100 دج من رقم الأعمال (2000 وحدة).

## نهرين 30 :

في نهاية 19 أن قدمت لنا ادارة المحاسبة التحليلية المعلومات التالية :

- تكاليف الصنع للوحدة الواحدة 18 دج.

المصاريف النسبية للكميات المنتجة.

مواد أولية 3 كلغ بـ 16 دج = 48 دج.

- مصاريف الصنع

15 دقيقة بـ 120 دج للساعة = 30 دج

التكاليف الثابتة 40 دج.

تكاليف التوزيع للوحدة الواحدة : 23 دج

المصاريف النسبية للكميات المباعة 11 دج.

التكاليف الثابتة 12 دج.

في سنة 19 أن باعت المؤسسة 40000 وحدة بسعر 160 دج للوحدة الواحدة.

## المطلوب :

(1) - عبر عن الربح الحدي بدلالة س حيث س يمثل عدد الوحدات المباعة.

(2) - احسب التكاليف الاجمالية لسنة 19 ن .

(3) - عبر عن النتيجة بدلالة س عدد الوحدات المباعة.

(4) - حدد النتيجة لسنة 19 ن + 1.



نهرين 31 :

تصنع مؤسسة " الزهور " المنتج من وذلك باستعمال المادتين ع1، ع2.

كان جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة كالتالي :

البيان	صيانة	ادارة	تموين	انتاج	توزيع
مجموع التوزيع الأولي	17700	29000	15000	126000	18000
توزيع ثانوي	صيانة الادارة	%100- %20	%30 %100	%15 %10	%30 %50
					%25 %20

مشتريات الفترة :

3000 وحدة من ع1 بسعر 186دج للوحدة.

4600 وحدة من ع2 بسعر 233دج للوحدة.

مخزون أول المدة :

500 وحدة من ع1 بقيمة 90000دج.

800 وحدة من ع2 بقيمة 184000دج.

اليد العاملة المباشرة :

850 ساعة بـ 33دج للساعة.

## انتاج الشهر:

843 منتج من س.

ومن أجل انتاج المنتج س يستلزم مايلي :

$$\text{س} = 3\text{ع} + 1\text{ع} + 4\text{ع}2.$$

### المطلوب :

(1) - اتمام جدول التوزيع الثانوي.

(2) - حساب تكلفة الصنع الاجمالية.

(2) - بالاضافة إلى التقديرات المعدة من طرف المؤسسة بالنسبة للفترة التكاليفية فإن النشاط العادي لقسم الانتاج قد بلغ 900 ساعة من اليد العاملة المباشرة، بينما بلغت المصاريف الغير مباشرة 200000 دج منها 84000 متغيرة، في حين بلغ الانتاج العادي 800 وقد تطلب استعمال  $\text{س} = 3\text{ع} + 1\text{ع} + 2\text{ع}$   
سعر ع1 = 190 دج للوحدة.  
سعر ع2 = 236 دج للوحدة.

في حين أن تكلفة الساعة من اليد العاملة المباشرة 32 دج.

### المطلوب :

(1) - انجز البطاقة المعيارية للمنتج س.

(2) - قارن التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية.

(3) - حل الفروق إلى :

(أ) - فرق المادة ع1، ع2.

(ب) - فرق الأعباء الغير مباشرة.

تصوين 32 :

فيمايلي المعلومات المستخرجة من إحدى المؤسسات خلال سنة 19 ن.

(1) – التكاليف الشبه المتغيرة:

العناصر الشهور												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
مستوى النشاط	2000	3000	4000	5000	5000	6000	4000	4000	4000	3000	4000	5000
المصاريف	8000	10000	12000	14000	14000	16000	12000	12000	12000	10000	12000	14000

(2) - بلغت التكاليف المتغيرة 2450.000 دج وزعت حسب مستوى النشاط.

(3) - بلغت التكاليف الثابتة الاجمالية 1470.000 دج

### المطلوب :

(1) - أوجد تكلفة الوحدة للتكاليف الثابتة والمتغيرة الخاصة على مستوى كل شهر.

(2) - مثل بيانيا تكلفة الوحدة الثابتة.

(3) - أوجد التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة للسنة.

(4) - أوجد النتيجة إذا علمت أن معدل الهامش على التكلفة المتغيرة يساوي 30٪.

### نهرين 33 :

توزيع التكاليف غير المباشرة لإحدى المؤسسات الخاصة بشهر أبريل

يتلخص فيمايلي :

أقسام رئيسية				أقسام فرعية		
التوزيع	الانهاء	التركيب	التحضير	الصيانة	الادارة	
36000	94000	70000	60000	90000	82320	مجاميع التوزيع الأولي
						التوزيع الثانوي :
% 30	% 25	% 15	% 16	% 14	% 100-	- الادارة
% 20	% 15	% 25	% 23	% 100-	% 17	- الصيانة
100 دج	ساعة	الكغ من	ساعة اليد			وحدات العمل
من رقم	الآلة	المواد	العاملة	.		
الأعمال		المستهلكة	المباشرة			
3300	831	890	350			عدد وحدات العمل

(1) - علما أن قسم التحضير قدم 10 % من نشاطه إلى قسم التركيب وهذا الأخير قدم 15 % من نشاطه إلى قسم التحضير.

(2) - الطلبية رقم 26 استلزمت :

- 275 كغ من المواد الأولية بسعر 250 دج للكغ.

- 84 ساعة يد عاملة مباشرة بسعر 240 دج للساعة.

- 360 ساعة آلة في قسم الانهاء.

المطلوب :

(1) - اتمام جدول توزيع التكاليف غير المباشرة.

(2) - حساب كلفة الانتاج وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لهذه الطلبية رقم 26 ، مع العلم أن سعر البيع هو : 40 ٪ من سعر تكلفة الطلبية.

نهرين 34 :

تحليل استغلال المؤسسة لدورة 19 ان سمع بمايلي :

كلفة الانتاج 39

التكاليف متناسبة مع الكميات المنتجة والمباعة.

مواد أولية 18

مصاريف الانتاج 12

تكاليف ثابتة 9

كلفة التوزيع 10

التكاليف متناسبة مع الكميات المنتجة والمباعة 4دج

رقم الأعمال 3.5دج

تكاليف ثابتة 2.5دج

سعر التكلفة : 49دج

سعر البيع : 80دج

صنعت وباعت هذه المؤسسة 16000 منتجا.

## المطلوب :

(1) - اعداد جدول تحليلي للاستغلال مبينا فيه :

- رقم الأعمال الصافي.

- الكلفة المتغيرة.

- الربح الاجمالي والتكاليف الثابتة.

(2) - حدد جبريا وبيانيا عتبة المردودية.

(3) - حدد هامش المردودية ونسبة هامش الأمان أو نسبة هامش المردودية.

ب - وبالنسبة لدورة 19 ن + 1 أعدت هذه المؤسسة التوقعات (التقديرات) التالية :

- شراء أدوات جديدة بمبلغ 826000 دج تهلك خلال 7 سنوات. وهذه المعدات تسمح بتضاعف (مضاعفة) الكميات المصنعة والمباعة واقتصاد 20% من مصاريف الانتاج المتغيرة.

- وتضاعف القدرة الانتاجية والبيعية سيؤدي إلى تخفيض 10% في كلفة المواد الأولية المستعملة.

- تخصيص حملة اعلامية تؤدي إلى زيادة التكاليف المتغيرة للتوزيع بمقدار 5%.

سعر بيع الوحدة يبقى كما هو عليه في سنة 19 ن + 1.

## المطلوب :

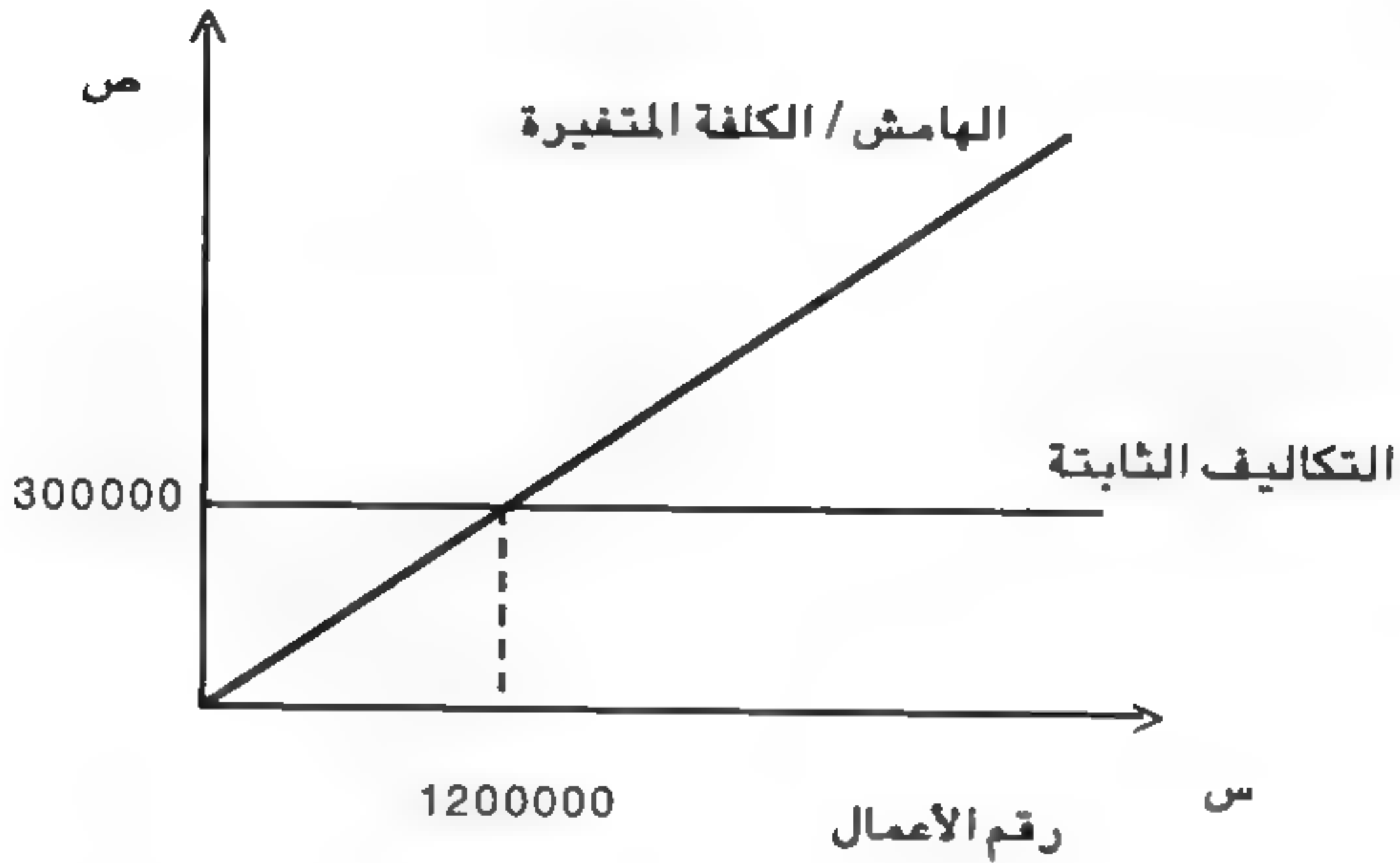
(1) - حساب النتيجة المتوقعة لسنة 19 ن + 1.

(2) - حساب عتبة المردودية الجديدة.

نهرين 35 :

يتمثل نشاط مؤسسة الأنوار في بيع العطور والعقاقير، وتحليل تكاليف هذه المؤسسة يقوم على تصنيف التكاليف إلى تكاليف متغيرة متناسبة مع رقم الأعمال، وإلى تكاليف ثابتة.

ويعطى لك الرسم البياني التالي والذي سمح بحساب عتبة مردودية هذه المؤسسة.



ويعطى لك من جهة أخرى المعلومات التالية الخاصة بالدورة السنوية لـ

19 ن.



- هامش / الكلفة المتغيرة المقابل لرقم الأعمال : 4400000.

- مصاريف متغيرة خاصة بالتمويل 40000.

- فترة التخزين المتوسطة 3 أشهر.

- المخزون النهائي أكبر من المخزون الابتدائي بمقدار 300000.

- مصاريف متغيرة أخرى 31000.

### المطلوب :

(1) - اعداد جدول الاستغلال التفاضلي الخاص بدورة 19 ن، مظهرا قيمة كلفة شراء البضائع المباعة، المشتريات، المخزونات والنتيجة.

(2) - احسب رقم الأعمال الذي يسمح لهذه المؤسسة بتحقيق نتيجة استغلال قدرها : 870000 دج.

### نهرين 36 :

حقق مشروع رقم أعمال قدره 4800000 دج في 19 ن وقد باع كل انتاجه خلال السنة،

ينتج هذا المشروع منتج "ص" وتتخلص المعلومات الأخرى كمايلي :

المواد واللوازم : مخزون أول المدة 340000،

المخزون النهائي 500000.

إليك جدول توزيع المصاريف (من غير المواد واللوازم المستهلكة).

المصروفات حسب الوظيفة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	المجموع
- مصروفات الشراء	90000	40000	130000
- مصروفات الانتاج	470000	210000	680000
- مصروفات التوزيع	84000	93000	177000
- المصروفات العامة	43000	31000	74000

**المطلوب : استعانة بهذه المعلومات**

(1) - عين قيمة المواد واللوازم المستهلكة علما بأن معدل المخزون يتحدد كمايلي :

$$\frac{\text{المخزون الابتدائي} + \text{المخزون النهائي}}{2}$$

2

(2) - قدم جدول الاستغلال الوظيفي.

(3) - قدم جدول الاستغلال التفاضلي.

تعتبر استهلاك المواد واللوازم تكاليف متغيرة،

(4) - مثل بيانيا، خطا للكلفة الاجمالية المعبر عنها بدلالة ص الذي هو رقم الاعمال، واستنتج بيانيا عتبة المردودية .

(5) - راجع حسابيا عتبة المردودية.

# المراجع

## أولا باللغة العربية :

- (1) - د. ابراهيم عباس نتو  
المفاهيم الاساسية في علم الادارة.  
ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1981.
- د. هنري هـ البرز
- (2) - د. أحمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية - مؤسسة شباب الجامعة  
الاسكندرية - بدون تاريخ.
- (3) - أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقة الانتاجية في المؤسسة - ديوان  
المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1993.
- (4) - بول . اسامويلسون ، نقله إلى العربية د/مصطفى موفق. علم الاقتصاد  
(تكوين الاسعار) ، ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1993.
- (5) - د. السيد عبد المولى، أصول الاقتصاد - دار الفكر العربي (بدون تاريخ).
- (6) - د. سليمان قداح، محاسبة التكاليف ، الطبعة الثانية - مطبعة خالد بن  
الوليد - دمشق - 1979.
- (7) - د. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية - مطبعة خالد بن الوليد -  
دمشق - 1979.
- (8) - د. محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية - دار الجامعات  
المصرية - الاسكندرية - 1976.

9) - محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف - المعهد التربوي الوطني - الجزائر - 1985.

10) - هارولد كوتنزوسيريل أودونل ترجمة د/ بشير العريضي ، ومحمد فتحي عمر ، مبادئ الإدارة - مكتبة لبنان - 1966.

11) وزارة المالية - الدليل المحاسبي الوطني - الجزائر 1975.

## ثانيا المراجع الأجنبية :

1) - A. Ropin et J. Poly - Comptabilité analytique d'exploitation. Dunod - PARIS 1976.

2) - B. Martory / y. Pes queux - Economie d'entreprise nathan technique - PARIS 1986.

3) - Claude pérochon - T.Q.G. - Comptabilité analytique d'exploitation E.D. Foucher PARIS 1980.

4) - C. pérochon - T.Q.G. - Comptabilité analytique - ED Foucher - PARIS 1982.

5) - C. pérochon - j leurion - Technique quantitatives de gestion - analyse comptable-gestion prévisionnelle - ED Foucher - PARIS 1976.

6) - Henri culman - La comptabilité analytique - ED Bouchene 1993 - Alger.

7) - Jacques Margerin - Base de la comptabilité analytique 2e ED d'organisation grenoble 1991.

8) - Jean - Marie gagnon

Traité de gestion financière 2 ED. gaetan morin  
québec - Canada - 1981.

Nabil Khoury

9) - P. Jarniou et P. TAbatoni, Les systèmes de gestion P.U.F. 1975.

10) - Plan comptable générale 1982 - France.

11) - Poirée, Salin gestion de la production ED Organisation.

12) - Vincent giard - Gestion de production evaluation economique et prise de deci-  
sion- Revue Française de gestion - Janvier - Fevrier - 1988.



# الفهرس

01	المقدمة.....
03	القسم الأول : المؤسسة والتكاليف.....
07	الفصل الأول : موضوع المحاسبة التحليلية.....
07	ظهور المحاسبة التحليلية.....
08	تعريف المحاسبة التحليلية.....
11	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.....
13	الفصل الثاني : المؤسسة وعناصر التكاليف.....
15	تعريف المؤسسة.....
16	نظام المؤسسة.....
19	تدفق المنتج في المؤسسة.....
20	وظائف المؤسسة.....
20	التصنيف الوظيفي لمراكز التحليل.....
26	تعريف التكلفة.....
26	تقسيم التكاليف.....
28	تحديد الكلفات الخاصة بالوظائف الرئيسية.....
28	كلفة الشراء.....
29	كلفة الانتاج.....
31	كلفة التوزيع.....
31	تحديد الكلفات الخاصة للوظائف الثانوية.....
32	سعر التكلفة.....
32	حساب النتيجة.....
34	جدول الاستغلال الوظيفي.....
35	جدول الاستغلال الوظيفي في المؤسسة التجارية.....

36	جدول الاستغلال الوظيفي في المؤسسة الصناعية.....
38	تمارين محلولة.....
55	الفصل الثالث.....
56	تحليل الكلفات الحقيقية.....
57	قواعد وأسس التوزيع.....
58	مثال تطبيقي.....
63	الفصل الرابع : محاسبة المواد.....
64	محاسبة المواد.....
65	دواعي التخزين.....
66	فوائد حسابات المخازن.....
66	تقييم حركة المخزون.....
67	السعر الذي تصرف على أساسه المواد.....
67	طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة.....
68	تطبيق.....
71	طريقة الحصص.....
71	طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO).....
72	تطبيق.....
73	الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO).....
75	السعر الإداري.....
75	التسعير على أساس سعر الشراء.....
76	محددات تسيير المخزون.....
77	مراحل التسيير الاقتصادي والإداري للمخزون.....
78	الرقابة على المواد.....
78	أساليب الجرد.....
79	عيوب الجرد المادي.....



80	..... فروقات الجرد
81	..... تمارين محلولة
91	..... الفصل الخامس
93	..... توزيع التكاليف الغير المباشرة بين الأقسام المتجانسة
93	..... القسم المتجانس
94	..... توزيع المصاريف الغير المباشرة على الأقسام
95	..... جداول توزيع المصاريف الغير مباشرة
98	..... التوزيع الثانوي للمصاريف الغير مباشرة
103	..... طرق توزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية
103	..... الطريقة المباشرة
106	..... طريقة التوزيع التنازلي
112	..... طريقة التوزيع التبادلي
112	..... الطريقة الجبرية
115	..... طريقة التكلفة النظرية
119	..... الفصل السادس
121	..... المشاكل المتعلقة بكلفة الانتاج
121	..... منتوجات قيد التنفيذ
122	..... الطلبيات
125	..... الفضلات والمهمات
126	..... المعالجة المحاسبية للفضلات والمهمات
129	..... المنتوجات الفرعية
130	..... التكاليف الغير مدمجة أو الغير معتبرة
131	..... العناصر الاضافية
132	..... المقارنة بين نتائج المحاسبة العامة والتحليلية
133	..... تمارين محلولة

141	القسم الثاني.....
145	هيكل التكاليف.....
145	التكاليف الثابتة.....
145	التكاليف المتغيرة.....
147	التمثيل البياني.....
151	أهمية الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة.....
152	جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة تجارية.....
153	جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة صناعية.....
155	عتبة المردودية.....
157	عدد الوحدات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل.....
159	تحديد عتبة المردودية بيانيا.....
163	العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والربح.....
165	فائدة حساب عتبة المردودية.....
166	حساب النسبة اللازمة لاستغلال الطاقة لتحقيق هدف الربح.....
168	تمارين محلولة.....
177	الفصل الثاني.....
179	التحليل بطريقة التكلفة المتغيرة Direct Costing.....
181	حساب الاستغلال التحليل بالتكلفة المتغيرة.....
182	حساب الاستغلال التحليلي بالتكلفة المتغيرة المتزايدة.....
187	طريقة التكلفة المتغيرة المتزايدة.....
189	مقارنة النتيجة التحليلية(بالتكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة).....
193	الفصل الثالث.....
195	التكاليف الحدية (الهامشية).....
196	جدول تحليل التكاليف الكلية.....
199	المعالجة الرياضية.....

204	تمارين محلولة
209	الفصل الرابع
211	تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني
213	تحليل نتائج التحميل العقلاني
214	التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
215	معالجة التكاليف الثابتة
217	مقارنة التكاليف الفعلية وتكاليف التحميل العقلاني
218	تمثيل جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة
220	جدول التوزيع بمعامل تحميل مختلف
225	الفصل الخامس
227	التكاليف المعيارية (النمطية)
227	تعريف
227	أهداف التكاليف المعيارية
228	معايير القياس
228	تحديد الانحرافات
232	جدول الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية الكلية
233	جدول الاستغلال التحليلي بالتكاليف المعيارية المتغيرة
233	أمثلة محلولة
	تمارين غير محلولة
249	تمرين رقم (1)
250	تمرين رقم (2)
251	تمرين رقم (3)
254	تمرين رقم (4)
255	تمرين رقم (5)
255	تمرين رقم (6)

257	تمرین رقم (7).....
258	تمرین رقم (8).....
261	تمرین رقم (9).....
265	تمرین رقم (10).....
266	تمرین رقم (11).....
268	تمرین رقم (12).....
269	تمرین رقم (13).....
270	تمرین رقم (14).....
270	تمرین رقم (15).....
271	تمرین رقم (16).....
272	تمرین رقم (17).....
274	تمرین رقم (18).....
275	تمرین رقم (19).....
279	تمرین رقم (20).....
283	تمرین رقم (21).....
286	تمرین رقم (22).....
289	تمرین رقم (23).....
289	تمرین رقم (24).....
291	تمرین رقم (25).....
292	تمرین رقم (26).....
294	تمرین رقم (27).....
295	تمرین رقم (28).....
297	تمرین رقم (28).....
300	تمرین رقم (30).....
301	تمرین رقم (31).....

303	.....	تمرين رقم (32)
305	.....	تمرين رقم (33)
306	.....	تمرين رقم (34)
308	.....	تمرين رقم (35)
309	.....	تمرين رقم (36)
311	.....	المراجع

أنجز طبعه على مطابع  
كيوان المطبوعات الجامعية  
الساحة المركزية - بن عكنون  
الجزائر